

## Die Beteiligungsertragsbefreiung nach *Haribo und Salinen*

Die Frage, wie eine unionsrechtlich korrekte Besteuerung von Portfoliodividenden auszusehen hat, hat sowohl Wissenschaft als auch Praxis in den vergangenen Jahren intensiv beschäftigt. Mit Urteil vom 10. Februar 2011 in der Rs *Haribo und Salinen* hat der EuGH nunmehr weitgehend Klarheit geschaffen. Die österreichischen Regelungen sind danach zwar zum Teil mit dem Unionsrecht vereinbar, zum Teil sind jedoch Änderungen erforderlich. Die Reaktion des österreichischen Gesetzgebers hat nicht lange auf sich warten lassen. Der Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2011 sieht bereits in Teilbereichen eine Anpassung der österreichischen Rechtslage vor. Im folgenden Beitrag soll nicht nur die Entscheidung des EuGH analysiert werden, sondern auch untersucht werden, ob die vorgeschlagenen Gesetzesänderungen zur Herstellung einer unionskonformen Rechtslage ausreichend sind.

Von Georg Kofler / Babette Prechtl-Aigner

### 1. Einleitung

#### 1.1 Ausgangsproblem: Diskriminierung ausländischer Beteiligungserträge

Die Diskussion über die Unionsrechtskonformität der Befreiung für laufende Beteiligungserträge (zB Dividenden) nach § 10 KStG wird schon seit dem österreichischen EU-Beitritt im Jahr 1995 heftig geführt. Der Gesetzgeber differenzierte nämlich bis zum BBG 2009<sup>1</sup> drastisch zwischen inländischen Beteiligungserträgen und ausländischen Beteiligungserträgen: Während erstere stets und unabhängig von einer Mindestbeteiligungshöhe und einer Mindestbeteiligungsdauer nach der „nationalen Beteiligungsertragsbefreiung“ bei der empfangenden inländischen Körperschaft befreit und somit

von der wirtschaftlichen Doppelbelastung entlastet waren und sind,<sup>2</sup> wurde für grenzüberschreitende Beteiligungserträge aus der EU, dem EWR und Drittstaaten eine solche Steuerfreiheit nur im Rahmen des „internationalen Schachtelprivilegs“ unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligungshöhe (seit dem BBG 2003<sup>3</sup> 10%, zuvor 25%) und einer Mindesthaltungsdauer (seit dem BBG 2003 1 Jahr, zuvor 2 Jahre)<sup>4</sup> gewährt, dies jedoch unabhängig davon, ob mit dem Ausland eine Amts- und/oder Vollstreckungshilfe vereinbart war. Zudem war und ist für den Fall eines „Missbrauchsverdachts“ bei niedrig besteuerten, passiven Auslandstochtergesellschaften ein Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vorgesehen („Methodenwechsel“ nach § 10 Abs 4 KStG).

#### 1.2 Judikatur und Verwaltungspraxis

Diese Differenzierungen stießen im Schrifttum auf unionsrechtliche Bedenken,<sup>5</sup> die letztlich auch vom

1 BGBl I 2009/52.

2 Eine gegebenenfalls abgezogene Kapitalertragsteuer (§ 94 Z 2 EStG) wurde und wird der empfangenden Körperschaft im Rahmen der Veranlagung ohne Einschränkung angerechnet oder erstattet.

3 BGBl I 2003/71.

4 Siehe zur Rechtsentwicklung zB Kofler, in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 10 Tz 218 f.

5 Siehe zB Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 242; Staringer, Auslandsdividenden und Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2000, 26 (31); Hirschler, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 58 ff; Staringer, Dividendenbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit, in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 93 (103 f); Heinrich, Österreich: System der Besteuerung von Dividenden auf dem Prüfstand des EuGH, IStR 2000, 238 (239 f); Konezny/Züger, Ist die internationale Schachtelbeteiligung „europatauglich“? SWI 2000, 218 (218 ff); Toifl, Besteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte und Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2002, 458 (466); Heinrich, Der EuGH als „Motor“ der Harmonisierung der direkten Steuern im Binnenmarkt? ÖStZ 2002, 554 (554 ff); Blasina, Internationales Schachtelprivileg und Gemeinschaftsrecht,

SWI 2003, 14 (14 ff); Aigner, D., Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch Nichtabzugsfähigkeit von Beteiligungskosten, SWI 2003, 63 (63 ff); Staringer, Beteiligungserträge im Körperschaftsteuerrecht, in Bertl et al (Hrsg), Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2004) 163 (169 ff); Beiser, Auslandsausschüttungen im Licht der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, GesRZ 2003, 187 (197 f); Tissot, Anmerkungen zum Gesetzesentwurf zu § 10 Abs. 2–4 KStG, SWK 2003, S 407 (S 407); Tissot, Steuerreform 2004: Internationales Schachtelprivileg gem. § 10 Abs. 2–4 KStG, ÖStZ 2003, 359 (360 f); Zöchling, Internationales Schachtelbeteiligung und umgründungsbedingte fiktive Teilwertabschreibungen, in Albeseder et al (Hrsg), Wirtschaft Steuer Recht, FS Wundsam (2003) 467 (471); Kofler, Bosal: Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen verstoßt gegen die im Lichte der Niederlassungsfreiheit ausgelegte Mutter-Tochter-RL, ÖStZ 2003, 554 (556); Aigner/Kofler, Internationale Schachtelbeteiligungen – Neuregelung durch das Budgetbegleitgesetz 2003, ecolex 2003, 485 (489 f); Beiser, Österreichs Steuern in den Schranken des Gemeinschaftsrechts, SWK 2003, S 736 (S 736 f); Aigner, D., ECJ – The Bosal Holding BV Case: Parent-Subsidiary Directive and Freedom of Establishment, Intertax

UFS<sup>6</sup> und vom VwGH<sup>7</sup> geteilt wurden. Der VwGH erblickte die unionsrechtliche Verdrängungswirkung dieser Diskriminierung jedoch – anders als der UFS<sup>8</sup> – nicht in einer analogen Anwendung der für inländische Ausschüttungen vorgesehenen Befreiungsmethode, sondern unter Rückgriff auf den Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG in der **Anwendung der indirekten Anrechnungsmethode**, also der Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer der ausschüttenden Tochtergesellschaft auf die inländische Steuer der empfangenden Muttergesellschaft.<sup>9</sup> Während der VwGH die Frage der EWR- und Drittstaatsbeteiligungen ausdrücklich offen

lassen konnte,<sup>10</sup> hatte sich das BMF in einer Information der Verdrängungsthese des VwGH angeschlossen und wollte zunächst einen – auch im Hinblick auf das EWR-Abkommen, das neben den EU-Staaten<sup>11</sup> auch Island, Liechtenstein und Norwegen erfasst – europarechtskonformen Zustand dadurch herstellen, dass bei unter 10%igen Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in der EU oder Norwegen (als einziger EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)<sup>12</sup> die ausländische Körperschaftsteuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag anzurechnen ist.<sup>13</sup> Diese indirekte Anrechnung führt im Vergleich zur Befreiungsmethode zu **mehreren (prakti-**

2004, 148 (150 ff); *Postl*, Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG gemeinschaftsrechtskonform? *ecolex* 2004, 968 (968 ff); *Lechner*, Reform der internationalen Schachtelbeteiligung, in *Seicht* (Hrsg), Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2004 (2004) 561 (563); *Aigner, D.*, Inländische Investmentfonds und internationales Schachtelprivileg, *SWK* 2004, S 1008 (S 1008 ff).

6 UFS Linz 13.1.2005, RV/0279-L/04, *ecolex* 2005, 120 mit Anm *Laudacher* = GeS 2005, 84 mit Anm *Polivanova-Rosenauer*; dazu zB *Aigner, D./Kofler*, Internationales Schachtelprivileg gemeinschaftsrechtswidrig! *taxlex* 2005, 49 (49 ff); *Weninger*, UFS: Internationale Schachtelbeteiligung gemeinschaftsrechtswidrig, *FJ* 2005, 138 (138 ff); *Kofler/Toifl*, Austria's Differential Treatment of Domestic and Foreign Inter-Company Dividends Infringes the EU's Free Movement of Capital, *ET* 2005, 232 (232 ff); *Wakounig/Stipitsits/Baumann*, Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligung, *taxlex* 2006, 636 (638); *Marschner*, Rechtsprechung des EuGH zu „Inbound“- und „Outbound“-Dividenden und seine Auswirkungen auf Österreich, *FJ* 2007, 86 (86 ff); *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, *SWI* 2007, 175 (181 ff).

7 VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064, *ÖStZB* 2009, 5 = *ecolex* 2008, 572 mit Anm *Massoner*; dazu *Aigner, G./Prechtl*, Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer bei Portfoliodividenden! *SWK* 2008, S 761 (S 761 ff); *Beiser*, Die Beteiligungsertragsbefreiung im Gemeinschaftsrecht, *RdW* 2008, 305 (305 ff); *Beiser*, VwGH: Anrechnungsmethode bei Ausschüttungen aus ausländischen Minderheitsanteilen, *SWK* 2008, S 511 (S 511 ff); *Bieber/Haslehner/Kofler/Schindler*, Taxation of Cross-Border Portfolio Dividends in Austria: The Austrian Supreme Administrative Court Interprets EC Law, *ET* 2008, 583 (583 ff); *Kirchmayr/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, *RdW* 2008, 676 (676 ff); *Klar*, VwGH: § 10 Abs 2 KStG verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, *GeS* 2008, 252 (254 ff); *Kofler*, Austria: Supreme Administrative Court rules on EC-Compatibility of the International Participation Exemption Regime, *EC Tax Rev.* 2008, 293 (293 ff); *Kreisl*, Steueranrechnung für Dividenden aus (EWR-) Portfoliobeteiligungen gemeinschaftsrechtlich geboten, *ZFR* 2008/81, 138 (138 ff); *Kühbacher*, Der Methodenwechsel des § 10 Abs 4 KStG im Licht des Gemeinschaftsrechts, *ÖStZ* 2008, 92 (92 ff); *Kühbacher*, Die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei ausländischen Portfoliobeteiligungen im KStG, *ÖStZ* 2008, 308 (308 ff); *Kühbacher*, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag? *SWI* 2008, 387 (387 ff); *Laudacher*, § 10 Abs. 2 KStG und Portfoliobeteiligungen: Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit? *SWI* 2008, 259 (259 ff); *Marschner*, EuGH in *Columbus* und Sammelverfahren *CFC and Dividend* sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungebremsste Siegeszug der Anrechnungsmethode, *FJ* 2008, 260 (260 ff); *Marschner*, Internationale Schachtel – Anrechnungs- oder Befreiungsmethode – die Story geht weiter, *FJ* 2008, 440 (440 ff); *Massoner*, Anrechnungsmethode bei ausländischen Dividendeneinkünften aus Minderheitsbeteiligungen „dank“ normerhaltender Reduktion, *ecolex* 2008, 571 (572); *Massoner/Stürzlinger*, Anrech-

nungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden, *SWI* 2008, 400 (400 ff); *Migglausch*, VwGH: Internationales Schachtelprivileg widerspricht Gemeinschaftsrecht! *ecolex* 2008, 669 (669 ff); *Petrag*, Internationale Schachtelbeteiligung verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, *RWZ* 2008, 163 (163 ff); *Pfister*, Ausschüttungen aus nicht unter § 10 Abs 2 KStG fallende ausländische Beteiligungen, *taxlex* 2008, 452 (452 ff); *Schuster*, Zur internationalen Schachtelbeteiligung – anhaltende Ungleichbehandlung? *SWK* 2008, S 699 (S 699 ff); *Stefaner*, Internationale Schachteldividenden – Beseitigung der Diskriminierung? *GeS* 2008, 164 (164 ff); *Zorn*, Dividenden aus Auslandsbeteiligungen von Körperschaften, *SWK* 2008, S 467 (S 467 ff); *Zorn*, EG-Grundfreiheiten und dritte Länder, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, *FS Nolz* (2008) 211 (233 ff); *Zorn*, VwGH: Auslandsdividenden und Gemeinschaftsrecht, *RdW* 2008, 424 (424 ff); *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, *KStG* (2009) § 10 Tz 89 f; *Massoner/Stürzlinger*, Gleichartigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht: (An-) Rechnung ohne Wirt? *SWI* 2009, 280 (280 ff); *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, *RdW* 2009, 171 (171 ff); siehe auch *Kofler/Schindler*, Finance Ministry Targets Participation Exemption Regime, 53 *Tax Notes Int'l* 1163 (Mar. 30, 2009).

8 UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04.

9 Siehe auch *Zorn*, Die Verdrängungswirkung des primären Unionsrechts gegenüber belastendem nationalem Recht – am Beispiel der Besteuerung von Portfoliodividenden, in *BMF/JKU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, *GedS Quantschnigg* (2010) 557 (557 ff); kritisch *Lang*, Die Verdrängung des nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco? *SWI* 2009, 216 (216 ff); *Raab*, Die Wirkung des Unionsrechts im innerstaatlichen Recht. Auflösung von Kollisionen zwischen Unionsrecht und innerstaatlichem Recht, *Spektrum der Rechtswissenschaft (SPRW)* 1/2011-Steu A, 1 (1 ff); weiters *Laudacher*, Rechtsfindung nationaler Richter im Fall der unionsrechtskonformen Auslegung und des Anwendungsvorrangs, *UFSJournal* 2010, 164 (164 ff).

10 Siehe VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064, *ÖStZB* 2009, 5 = *ecolex* 2008, 572 mit Anm *Massoner*, wonach sich die belagte Behörde „[i]m fortzusetzenden Verfahren [...] auch noch damit auseinandersetzen haben [wird], ob in Bezug auf Dividenden aus Drittländern für die vom Gesetzgeber mit § 10 KStG 1988 vorgenommene Benachteiligung gegenüber Inlandsdividenden allenfalls Rechtfertigungsgründe [...] vorliegen“.

11 Hier ist freilich der Vorbehalt anzubringen, dass das EWR-Abkommen im Hinblick auf Bulgarien und Rumänien erst seit 1. 8. 2007 und derzeit vorläufig bis zum Inkrafttreten des EWR-Erweiterungsübereinkommen (ABl L 221 vom 25. 8. 2007, 15 f) nach dem abgeschlossenen Ratifikationsprozess anwendbar ist; zur vorläufigen Anwendung siehe ABl L 221 vom 25.8.2007, 1 ff.

12 Art 27 f DBA Norwegen, BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181.

13 Siehe dazu und zu Vereinfachungsmaßnahmen BMF 13. 6. 2008, ARD 5875/7/2008 = *FJ* 2008, 274 = *ÖStZ* 2008, 270 = *SWK* 2008, S 528.

schen) Nachteilen, von denen drei Problemkreise besonders hervorzuheben sind:

- In Gewinnsituationen der Muttergesellschaft werden durch die Einbeziehung der ausländischen Dividenden in die österreichische Bemessungsgrundlage unter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer, die auf diesen ausgeschütteten Gewinnen lastet, die ausgeschütteten Gewinne effektiv auf das **österreichische Besteuerungsniveau „hochgeschleust“** und solcherart – im Unterschied zur Befreiungsmethode – ausländische Steuervorteile kompensiert.
- In Verlustsituationen der Muttergesellschaft fließen im Rahmen der Anrechnungsmethode die ausländischen Dividenden gleichermaßen in die Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft ein; sie **vermindern daher die Verluste der Muttergesellschaft** und damit auch die Höhe der Verlustvorträge. Da der **Anrechnungshöchstbetrag**, der die Anrechnung mit der im Inland auf die Auslandseinkünfte entfallenden Steuer begrenzt (§ 10 Abs 6 KStG), die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer im Verlustjahr (teilweise) ausschließt, kommt es zu einer **zeitvershobenen Doppelbesteuerung**, sofern das Anrechnungsguthaben nicht im Rahmen der Besteuerung zukünftiger Gewinne durch einen sogenannten Anrechnungsvortrag verwertet werden kann; ein solcher ist bzw war im österreichischen Steuersystem jedoch nicht vorgesehen. Bei Anwendung der Befreiungsmethode bleiben die ausgeschütteten Gewinne hingegen ohne bemessungsgrundlagenerhöhende Wirkung, sodass Verluste ungeschmälert vorgetragen werden können.
- Hinzu treten vor allem bei Minderheitsgesellschaften und bei durch Fonds durchgeleiteten Dividenden erhebliche **Probleme im Hinblick auf die Beschaffung von relevanten Informationen zur Nachweisführung**, insbesondere im Hinblick auf die der Ausschüttung zu Grunde liegende ausländische Steuer. Das BMF hat diesbezüglich in seiner Information<sup>14</sup> zwar Vereinfachungsmaßnahmen vorgegeben, aber keine rechtlich bindenden Grundsätze aufgestellt.<sup>15</sup>

### 1.3 Gesetzgeberische Reaktion im BBG 2009

Der Gesetzgeber hat sich dieser Fragestellungen im Rahmen des **BBG 2009**<sup>16</sup> zum Teil angenommen und – rückwirkend für alle offenen Fälle<sup>17</sup> – eine Ausweitung der Beteiligungsertragsbefreiung vorgenommen: Während die **ationale Beteiligungsertragsbefreiung** (§ 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG) und das **internationale Schachtelprivileg** (§ 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2, 4 und 6 KStG) unverändert blieben,<sup>18</sup> wurden für Beteiligungen, die nicht die Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs erfüllten, **zwei Erweiterungen** vorgesehen:

- § 10 Abs 1 Z 5 KStG befreit – unabhängig vom Vorliegen einer Mindestbeteiligungshöhe oder dem Erfüllen einer Mindesthaltedauer – „Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des **Art. 2 der [Mutter-Tochter-RL]** erfüllt und nicht unter Z 7 fällt“.
- § 10 Abs 1 Z 6 KStG dehnt diese Befreiung auf „Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft eines Staates des **Europäischen Wirtschaftsraumes**, die mit inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht“, aus, „wenn sie nicht unter Z 7 fällt“.

Diese Ausdehnung soll vor allem die bisher nicht von der internationalen Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 2 KStG) erfassten **„Portfoliodividenden“** (unter 10%) aus EU-Staaten und EWR-Staaten (bei umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)<sup>19</sup> in die Befreiung einbeziehen,<sup>20</sup> was aufgrund der Grundfreiheiten des AEUV bzw des EWR-Abkommens zur Herstellung einer Gleichbehandlung mit inländischen Portfoliodividenden geboten war; die Neuregelung greift aber auch dann, wenn die Beteiligung zwar zumindest 10% beträgt, aber die für das internationale Schachtelprivileg erforderliche Jahresfrist nicht erfüllt wird.<sup>21</sup> Für Beteiligungen iSd § 10 Abs 1 Z 5 und

14 BMF 13. 6. 2008, ARD 5875/7/2008 = FJ 2008, 274 = ÖStZ 2008, 270 = SWK 2008, S 528.

15 Siehe dazu mwN *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 133.

16 BGBl I 2009/52.

17 Siehe § 26c Z 16 lit b KStG und dazu *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 125.

18 EB RV 113 BlgNR 24. GP, 69 f.

19 Dh derzeit Norwegen nach dem DBA BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181.

20 Siehe zur Neuregelung Rz 502 ff und Rz 591 ff KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010 und aus dem Schrifttum zB *Mayr*, § 10

KStG: EU/EWR-Portfoliodividenden befreit, RdW 2009, 368 (368 ff); *Vondrak*, Internationale Schachtelbeteiligung – Neu, GeS 2009, 230 (230 ff); *Aigner, G./Loidl*, Berücksichtigung der Körperschaftsteuervorbelastung und anrechenbarer ausländischer Quellensteuern bei Portfoliodividenden, SWI 2009, 423 (423 ff); *Bendlinger/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (683 f); *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 125 ff; siehe auch die Beiträge in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitender Beteiligungserträge (2011) 91 (91 ff).

21 Dazu *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 125, und sogleich unten Kapitel 3.2.c).

Z 6 wurde aber durch das BBG 2009 in § 10 Abs 5 iVm Abs 6 KStG in gewissen Fällen einer „unangemessen niedrigen Körperschaftsbesteuerung“ ein Wechsel von der Befreiungs- zur indirekten Anrechnungsmethode („Methodenwechsel“) vorgesehen.<sup>22</sup> Nach der **indirekten Anrechnungsmethode** iSd § 10 Abs 6 KStG wird die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die – um die anrechenbare Steuer erhöhten – Gewinnanteile entfällt.<sup>23</sup>

Zumal somit die grundsätzliche Befreiung unter dem Vorbehalt der Nicht-Niedrigbesteuerung steht („**Besteuerungsvorbehalt**“), wird regelmäßig auch von einer „**bedingten Befreiung**“ gesprochen. Der Methodenwechsel kommt dabei nach § 10 Abs 5 KStG zur Anwendung, wenn (i) die ausländische Körperschaft im Ausland tatsächlich keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegt, (ii) die ausländische Körperschaftsteuer um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer ist oder (iii) die ausländische Körperschaft im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung ist.<sup>24</sup> Durch den **Wechsel zur Anrechnungsmethode** soll vor allem gewährleistet werden, dass Gewinnausschüttungen aus Niedrigsteuerländern weiterhin der österreichischen Körperschaftsteuer unterliegen. Dieser Methodenwechsel nach § 10 Abs 5, 6 KStG ist strenger als jener des – für internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG anwendbaren – § 10 Abs 4 KStG, zumal er nicht auf die Passivität der Auslandsgesellschaft abstellt, sondern lediglich die ausländische Besteuerung zum Anknüpfungspunkt nimmt.<sup>25</sup>

Interessant erscheint die Frage, ob sich durch die Einschränkung in § 10 Abs 1 Z 5 KStG auf Dividenden aus

EU-Staaten auch in zeitlicher Hinsicht Einschränkungen ergeben, wenn man bedenkt, dass einige Mitgliedsstaaten erst in jüngerer Vergangenheit der EU beigetreten sind, es aufgrund unionsrechtlicher Überlegungen lediglich darauf ankommen, ob der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft **aktuell Mitglied der Europäischen Union** ist.<sup>26</sup> Dies deshalb, weil eine Diskriminierung von ausländischen Dividenden – wie noch näher auszuführen sein wird<sup>27</sup> – nur dann zulässig ist, wenn mit dem Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft keine Amtshilfemöglichkeiten bestehen. Eben der Auskunftsverkehr ist innerhalb der EU aufgrund der **EU-Amtshilferichtlinie** jedoch in ausreichenden Maße gesichert; und zwar stets auch für Zeiträume vor EU-Beitritt, zumal nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bei Verfahrensvorschriften im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass sie auf alle zum Zeitpunkt des Inkrafttretens anhängige Rechtsstreitigkeiten anwendbar sind,<sup>28</sup> und die Amtshilferichtlinie keine speziellen Bestimmungen zur zeitlichen Anwendbarkeit enthält.<sup>29</sup> Die bedingte Befreiung des § 10 Abs 1 Z 5 KStG wird im Sinne einer unionskonformen Interpretation daher insofern zurückwirken, als sie auch auf Dividendenerträge Anwendung finden muss, die in Jahren bezogen wurden, in denen der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft **noch nicht Mitgliedstaat der EU, sondern Drittstaat** war.

#### 1.4 Urteil des EuGH in *Haribo und Salinen*

Bereits vor den Änderungen durch das BBG 2009 hatte der UFS dem EuGH in *Haribo und Salinen* mehrere fortbestehende Zweifelsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt,<sup>30</sup> die nach dem rückwirkenden Inkraftsetzen des BBG 2009 entsprechend modifiziert wurden. Kon-

22 Siehe ErlRV 113 BlgNR 24. GP, 70; Rz 579a KStR 2001.

23 Siehe zur Berechnung zB *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 311 ff und Tz 333 ff.

24 Dazu ausführlich *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 321 ff mwN.

25 *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 321 ff.

26 Dies wird im Ergebnis zu verneinen sein, da Relevant wird dies insbesondere für vor dem 1.1.2007 bezogene Dividenden aus Rumänien und Bulgarien sein bzw für vor dem 1.1.2004 bezogene Dividenden aus Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, der Slowakei, Slowenien, der Tschechischen Republik, Ungarn und Zypern.

27 Dazu unten Kapitel 3.2.

28 Vgl EuGH 1.7.2004, C-361/02 und C-362/02, Slg. 2004, I-6405, *Tsapalos und Diamantakis* – Tz 19 mit weiteren Hinweisen zur Vorjudikatur.

29 *Terra/Wattel*, European Tax Law, 5. Auflage (2008), 668f; für die Anwendbarkeit der Auskunftsbestimmungen auf Zeiträume vor Inkrafttreten der Amtshilferichtlinie (dh Zeiträume vor EU-Beitritt) spricht aufgrund gleicher Zielsetzung auch der Wortlaut der neuen Amtshilferichtlinie (2011/16/EU), die bis 1.1.2013 von den Mit-

gliedstaaten umzusetzen ist und – unter bestimmten Voraussetzungen – eine Einschränkung des Auskunfts-austausches für vor 2011 liegende Besteuerungszeiträume gemäß Art 18 Abs 3 nur für Bankinformationen vorsieht.

30 Siehe die Vorlagen des UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0611-L/05, und 29. 9. 2008, RV/0493-L/08; dazu zB *Achatz/Kirchmayr*, UFS legt dem EuGH doch vor: Zur Frage der diskriminierenden Besteuerung ausländischer Dividenden im KStG, taxlex 2008, 441 (441); *Kofler*, Austria: Requests for Preliminary Rulings concerning the EC-Incompatibility of Austria's International Participation Exemption Regime: C-436/08, *Haribo*, and C-437/08, *Österreichische Salinen*, EC Tax Rev. 2009, 57 (57); *Kofler/Schindler*, *Haribo*. Request for a preliminary ruling in Austrian case on foreign participation, H&I 2/2009, 59 (59 ff); *Laudacher*, Auslandsdividenden und Anrechnungsmethode, SWK 2008, S 780 (S 780 ff); *Prechtl*, Steuerpflicht von Portfoliodividenden erneut auf dem Prüfstand, SWI 2008, 497 (497 ff); *Rehm/Nagler*, Die EuGH-Rechtssachen C-436/08 *Haribo* und C-437/08 *Österreichische Salinen* – Beschlüsse des Unabhängigen Finanzsenats Linz vom 29. 9. 2008, RV/0611-L/05 und RV/0493-L/08, IStR 2009, 129 (129 ff).

kret ging es nach den Änderungen durch das BBG 2009 um **zwei große Problembereiche**:<sup>31</sup>

- Die Erweiterung der Beteiligungsertragsbefreiung für „Portfoliodividenden“ durch das BBG 2009 knüpfte grundsätzlich an die Rechtsprechung des VwGH und die **These von der Gleichwertigkeit von Befreiung und Anrechnung** an.<sup>32</sup> Anders als die ursprüngliche Information des BMF<sup>33</sup> wählte das BBG 2009 jedoch den Weg, Beteiligungserträge aus EU-Staaten und EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe, dh derzeit lediglich Norwegen, zwar grundsätzlich und unabhängig von den Voraussetzungen der internationalen Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 2 KStG zu befreien, allerdings im Falle der ausländischen Niedrigbesteuerung is einer „bedingten Befreiung“ einen **Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode** vorzusehen (§ 10 Abs 5 iVm Abs 6 KStG). Im Rahmen dieser Gesetzssystematik stellten sich für den UFS insbesondere die Fragen, ob Anrechnungs- und Befreiungsmethode auch im Falle von erheblichen **Problemen im Hinblick auf die Beschaffung von relevanten Informationen zur Nachweisführung** gleichwertig sind, ob bei Verlustkürzung ein **Anrechnungsvortrag** unionsrechtlich geboten ist und ob das Unionsrecht auch zu einer (direkten) **Anrechnung der ausländischen Quellensteuer** verpflichtet.
- **Portfoliodividenden aus Drittstaaten oder EWR-Staaten** ohne umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe (dh Liechtenstein und Island) blieben auch nach dem BBG 2009 von einer Entlastung durch Befreiung oder indirekte Anrechnung ausgeschlossen.<sup>34</sup> Unklar war, ob die **Voraussetzung der Amts- und Vollstreckungshilfe für EWR-Dividenden** bzw der generelle **Ausschluss von Drittstaatsdividenden** unionsrechtlich zulässig sind und, verneinendenfalls, welche Konsequenzen sich daran knüpfen.

Nachdem **Generalanwältin Kokott** am 11. 11. 2010 ihre Schlussanträge in den verbundenen Rs **Haribo und Sa-**

**linen** erstattet hat,<sup>35</sup> erging am 10. 2. 2011 das ausführliche **Urteil des EuGH**.<sup>36</sup> Wenngleich nach Ansicht des EuGH **Anrechnungs- und Befreiungsmethode grundsätzlich als gleichwertig** zu betrachten sind und sich Nachweisprobleme zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken, besteht einerseits die Pflicht zur Gewährung eines (indirekten) **Anrechnungsvortrages**, andererseits müssen auch **Beteiligungserträge aus EWR- oder Drittstaaten** bei Bestehen einer **umfassenden abkommensrechtlichen Amtshilfe** (und nicht auch einer Vollstreckungshilfe) in den Genuss einer Entlastung kommen. Diese umfassende Amtshilfe ist nach unbestrittener Ansicht auch dann verwirklicht, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen eine sogenannte „**große Auskunfts-klausel**“ nach dem Muster des Art 26 OECD-MA enthält,<sup>37</sup> die definitionsgemäß den Informationsaustausch nicht nur – wie eine „kleine Auskunfts-klausel“ – zur Durchführung des Abkommens, sondern auch zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten vorsieht.

### 1.5 Folgerechtsprechung und Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2011

Der derzeit vorliegende **Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2011**<sup>38</sup> hat bereits auf diese Vorgaben des EuGH reagiert und entsprechende Anpassungen in § 10 Abs 1 und Abs 6 KStG vorgenommen. Dadurch soll auch für Drittstaatsdividenden bei umfassender Amtshilfe – wie bei Portfoliodividenden aus EU-Staaten oder Norwegen – eine **bedingte Befreiung** vorgesehen und allgemein der **Anrechnungsvortrag** verankert werden. Diese Anpassungen wurden aber erst **ab 2011** in Kraft gesetzt. Damit bleibt unter anderem offen, wie für davor liegende Zeiträume vorzugehen ist, insbesondere ob – wie der UFS in den im Februar 2011 ergangenen Folgeentscheidungen zu **Haribo** und **Salinen** nunmehr judiziert hat<sup>39</sup> – Drittstaatsdividenden analog den EU- und EWR-Dividenden bis zum Inkrafttreten der Neuregelung ebenfalls

31 Siehe zur Modifikation der Vorlagefragen nach den Änderungen durch das BBG 2009 *Laudacher*, Neuformulierung der Vorabentscheidungsfragen in den Rechtssache *Haribo und Saline AG*, SWK 2009, T 223 (T 223 ff).

32 Siehe ErlRV 113 BlgNR 24. GP, 69.

33 ARD 5875/7/2008 = FJ 2008, 274 = ÖStZ 2008, 270 = SWK 2008, S 528.

34 ErlRV 113 BlgNR 24. GP, 69; Rz 504a KStR 2001.

35 Schlussanträge GA *Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*; dazu zB *Kühbacher*, Ausländische Portfoliodividenden: Nachweisprobleme stehen der Anrechnungsmethode nicht entgegen, SWI 2011, 74 (74 ff); *Laudacher*, UFS und ausländische Portfoliodividenden, UFSjournal 2010, 420 (420 ff).

36 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*; siehe dazu bereits *Laudacher*, EuGH-Urteil *Haribo/Salinen AG* bringt den Gesetzgeber in Zugzwang, SWK 2011, T 40 (T 40 ff);

*Prechtl-Aigner*, Rs. *Haribo und Salinen AG*: EuGH gibt nationalem Gesetzgeber weiten Gestaltungsspielraum, SWK 2011, S 389 (S 389 ff); *Kühbacher*, Zur Anrechnungsmethode bei ausländischen Portfoliodividenden unter § 10 KStG, SWI 2011, 116 (116 ff); *Marschner*, Süßes und Saures zur Besteuerung von Portfoliodividenden, UFSjournal 2011, 111 (111 ff); *Zorn*, Urteil des EuGH in den Rs *Haribo und Salinen AG* zu § 10 KStG, RdW 2011/177, 171 (171 ff).

37 Ebenso zB *Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 90; *Marschner*, UFSjournal 2011, 115; *Kühbacher*, SWI 2011, 123; implizit auch UFS Linz 28. 2. 2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11 („mit den meisten Drittstaaten bestehen zudem Regelungen über die Amtshilfe“).

38 267/ME XXIV. GP.

39 Dazu bereits UFS Linz 28. 2. 2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11; Amtsbeschwerde beim VwGH anhängig zu Zl 2011/15/0070 und Zl 2011/15/0071.

unter der Bedingung des Methodenwechsels zu befreien sind.

## 2. Beteiligungserträge im Binnenmarkt

### 2.1 Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode

#### a) Ausgangsproblem und die Entscheidung in *Haribo und Salinen*

Weitgehend klar hat sich der EuGH in *Haribo und Salinen* zum ersten in Punkt 1.4 genannten Problembereich geäußert – der Frage nach der **Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode**. Diese Problematik hat die Diskussion rund um die Besteuerung von Portfoliodividenden besonders stark geprägt. Den Auslöser dieser Diskussion bildete das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17. 4. 2008.<sup>40</sup> Der VwGH stellte in diesem Erkenntnis zunächst im Einklang mit der Literatur die Unionswidrigkeit der zum damaligen Zeitpunkt für ausländische Portfoliodividenden vorgesehenen Steuerpflicht fest. Entgegen der damals herrschenden Literaturmeinung<sup>41</sup> schlussfolgerte er daraus allerdings unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in *FII Group Litigation*<sup>42</sup>, dass auf ausländische Portfoliodividenden nicht die Befreiungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode anzuwenden ist. Er begründete dies mit der Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode und dem Argument, dass die Anrechnungsmethode im Sinne einer möglichst geltungserhaltenden Reduktion dem hypothetischen Willen des Gesetzgebers eher entspricht.<sup>43</sup> Diese Judikatur entbehrt aus unionsrechtlicher Sicht nicht einer gewissen Ausgangslogik: Wie der EuGH in *FII Group Litigation* festgehalten hat, ist ein Mitgliedstaat prinzipiell nämlich nicht daran gehindert, **Dividenden im Inlandssachverhalt freizustellen** und – ungeachtet des erhöhten Verwaltungsaufwands – im **Auslandssachverhalt (lediglich) eine indirekte Anrechnung** vorzuneh-

men.<sup>44</sup> Genauer ausgedrückt ist ein nationales Besteuerungsregime nach Ansicht des EuGH zulässig, „*wenn auf Dividenden aus inländischen Quellen ein Befreiungssystem und auf Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem angewandt wird, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen*“ und eine indirekte Anrechnung bis zum Anrechnungshöchstbetrag gewährt wird.<sup>45</sup> Dieser Ansatz, der sich auch in *Columbus Container Services*<sup>46</sup> findet, lässt sich im Grundsatz bereits deshalb rechtfertigen, weil die bei Anwendung der Anrechnungsmethode allenfalls folgende residuale Besteuerung im Staat der Muttergesellschaft lediglich das Ergebnis einer bloßen **Disparität zwischen den mitgliedstaatlichen Steuersystemen** wäre, würde doch ein allfälliger Nachteil bei hypothetischer Gleichheit der Steuersysteme verschwinden.<sup>47</sup> Wenngleich der EuGH diese Überlegungen in *Haribo und Salinen* erneut bestätigt hat, ist dies – wie noch zu zeigen sein wird – jedoch nicht immer der Fall.<sup>48</sup>

Zwar hat sich der Gesetzgeber ungeachtet der VwGH-Judikatur kurze Zeit später entschlossen, für Dividenden aus EU-Staaten und EWR-Staaten, mit denen eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, abweichend von der Rechtsprechung des VwGH die **Befreiungsmethode** einzuführen und die Anwendung der Befreiung auf alle offenen Verfahren erstreckt.<sup>49</sup> Bei der durch das **BBG 2009**<sup>50</sup> eingeführten Befreiung handelt es sich jedoch – wie bereits erwähnt<sup>51</sup> – um keine unbedingte Befreiungsbestimmung. Vielmehr steht die Befreiung nur dann zu, wenn kein Fall des **Besteuerungsvorbehalts iSd § 10 Abs 5 KStG** vorliegt. Nach dieser Bestimmung kommt die Befreiungsmethode nicht zur Anwendung, wenn – vereinfacht ausgedrückt – die ausgeschütteten Dividenden im Ausland niedrig besteuert wurden. Liegt ein Fall der ausländischen Niedrigbesteuerung vor, schreibt § 10 Abs 6 KStG die **indirekte Anrechnungsmethode** vor. Die Frage der Gleichwertigkeit der

40 VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064, ÖStZB 2009, 5 = ecollex 2008, 572 mit Anm Massoner.

41 Blasina, SWI 2003, 14 ff; Beiser, GesRZ 2003, 187 ff; Postl, ecollex 2004, 968 ff.

42 EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation*.

43 Zuvor bereits Zorn, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, 234 f, und Zorn, RdW 2009, 172 ff; siehe auch Zorn, in *BMF/KU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, 557 ff; kritisch Beiser, RdW 2008, 305 f; Stefaner, GeS 2008, 165 f; Massoner/Stürzlinger, SWI 2008, 403 ff; Beiser, SWK 2008, S 511 f; Bieber/Haslechner/Kofler/Schindler, ET 2008, 585 ff; Prechtl, SWI 2008, 497; Massoner/Stürzlinger, SWI 2009, 280 ff; ausführlich zB Lang, SWI 2009, 216 ff, und Raab, Spektrum der Rechtswissenschaft (SPRW) 1/2011-Steu A, 1 ff.

44 EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 57.

45 EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 47-57; in diese Richtung auch EuGH 26. 6. 2008, C-284/06, Slg 2008, I-4571, *Burda* – Tz 90 ff.

46 EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451, *Columbus Container Services*.

47 Siehe zu diesem „Disparitätentest“ zB Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 124 f mwN.

48 Dazu Kapitel 2.1.c).

49 Siehe § 26c Z 16 lit b KStG und dazu Kofler, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 125.

50 BGBl I 2009/52.

51 Siehe bereits Kapitel 1.2.

Anrechnungsmethode und der Befreiungsmethode blieb damit auch nach der Gesetzesänderung durch das BBG 2009 unverändert bestehen.

#### b) Gleichwertigkeit trotz Schwierigkeiten bei der Nachweisführung

Speziell für den Bereich der Portfoliodividenden wurde die vom VwGH judizierte **Annahme der Gleichwertigkeit** immer wieder in Frage gestellt. Vorgebracht wurde, dass Portfoliobeteiligte regelmäßig weder rechtlich noch tatsächlich in der Lage sind, **Auskünfte über die auf den empfangenen Dividenden lastende Körperschaftsteuer** zu erhalten und die entsprechenden Nachweise zu erbringen.<sup>52</sup> Bei Fehlen dieser Informationen ist eine Anrechnung jedoch nicht möglich und es bleibt die wirtschaftliche Doppelbelastung der Dividenden bestehen. Dies stellt eine Diskriminierung im Vergleich zu inländischen Portfoliodividenden dar, bei denen aufgrund der Steuerbefreiung nach § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG stets eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch die Befreiungsmethode eintritt.

Bedenken wurden aber nicht nur gegen die Anrechnungsmethode geäußert. Auch die in § 10 Abs 5 KStG vorgesehene **bedingte Befreiung** ist auf Kritik gestoßen, da auch sie im Vergleich zur unbedingten Befreiung bei inländischen Dividenden eine Benachteiligung ausländischer Portfoliodividenden darstellt.<sup>53</sup> Ähnlich der Argumentation zur Anrechnungsmethode wurde auch hier beanstandet, dass es einem Portfoliobeteiligten regelmäßig nicht möglich sein wird, das **Nichtvorliegen der in § 10 Abs 5 KStG genannten Tatbestandsvoraussetzungen** nachzuweisen. Da als Konsequenz in diesen Fällen wiederum nur die Anrechnungsmethode zusteht, führte somit auch die Befreiungsvorschrift zu keiner wesentlichen Erleichterung für den Steuerpflichtigen.

Die Finanzverwaltung hat zwar versucht, diesen Kritikpunkten zum Teil Rechnung zu tragen und **vereinfachte Nachweisvoraussetzungen** für die Anwendung der Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode vorgesehen.<sup>54</sup> Entscheidende Erleichterungen waren aber auch damit nicht verbunden. So kommt es nach den **Körperschaftsteuerrichtlinien**<sup>55</sup> bei der Prüfung, ob ein Fall des Besteuerungsvorbehaltes vorliegt, etwa auf die „**tatsäch-**

**lich“ im Ausland entrichtete Steuer** an, obwohl dem Gesetz ebenso ein Abstellen auf den nominellen Steuersatz entnommen werden könnte.<sup>56</sup> Zudem hat der Steuerpflichtige zu bestätigen, dass die dividendenausschüttende Körperschaft im Ausland nicht Gegenstand einer umfassenden persönlichen und sachlichen Befreiung ist.<sup>57</sup> Auch dieser Umstand wird von einem Portfoliobeteiligten kaum nachgewiesen, sondern allenfalls glaubhaft gemacht werden können. Gewisse Erleichterungen bestehen lediglich für den Dividendenbezug über einen **Investmentfonds**. Hier kann der Nachweis der fehlenden Niedrigbesteuerung mittels einer Länderaufstellung erbracht werden.<sup>58</sup>

Auch bei Anwendung der Anrechnungsmethode verbleiben Schwierigkeiten. Zwar erlaubt die Verwaltungspraxis eine **Anrechnung auf Basis einer hypothetischen Vollbelastung** der ausgeschütteten Dividenden mit dem Normalsteuersatz.<sup>59</sup> Dies verhindert zumindest jene Nachweisschwierigkeiten, die sich bei Anrechnung auf Basis einer tatsächlich im Ausland entrichteten Steuer ergeben würden. Allerdings steht auch diese pauschale Anrechnungsmöglichkeit unter dem Vorbehalt, dass zumindest glaubhaft gemacht wird, dass die ausländische Körperschaft dem Normalsteuerregime unterliegt und nicht von umfassenden persönlichen oder sachlichen Ertragsteuerbefreiungen profitiert.<sup>60</sup> Die **Zweifel an der Unionsrechtskonformität** der durch das BBG 2009 geschaffenen Rechtslage wurden daher auch nicht durch eine großzügige Verwaltungspraxis zerstreut.

Der EuGH hat den grundfreiheitsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der **Nachweisschwierigkeiten** in *Haribo und Salinen* nunmehr weitgehend den Boden entzogen. So hat er die nach dem Urteil in *FII Group Litigation*<sup>61</sup> noch offen gebliebene Frage, ob für die Gleichwertigkeit der Anrechnungsmethode mit der Befreiungsmethode eine tatsächliche Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erforderlich ist, zugunsten einer bloß rechtlichen Entlastungsverpflichtung der Mitgliedstaaten aufgelöst. **Schwierigkeiten bei der Nachweiserbringung** wie insbesondere auch die **tatsächliche und faktische Unmöglichkeit der Nachweiserbringung**, die eine tatsächliche Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung verhindern, beeinträchtigen die Gleichwertigkeit der Methoden daher nicht.<sup>62</sup> Gleiches gilt nach Ansicht

52 Prechtel, SWI 2008, 498 ff; Aigner, G./Prechtel, SWK 2008, S 761 ff; Haslinger, in Lang/Schuch/Starlinger, KStG (2009) § 10 Tz 115; Zorn, RdW 2009, 177 f; Aigner, G./Loidl, SWI 2009, 423 ff; Laudacher, SWK 2008, S 780 ff; Marschner, FJ 2008, 440 f; Rehm/Nagler, IStR 2009, 129 ff; Kofler/Schindler, H&I 2/2009, 59 ff; Massoner/Stürzlinger, SWI 2008, 411 ff.

53 Laudacher, SWK 2009, T 224 f; Kirchmayr/Achatz, Neue Dividendenbesteuerung mit vielen Fragezeichen, taxlex 2008, 281 (281).

54 Siehe ursprünglich die Information des BMF in ARD 5875/7/2008 = FJ 2008, 274 = ÖStZ 2008, 270 = SWK 2008, S 528.

55 Rz 591 KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010.

56 Siehe dazu kritisch Kofler, in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 10 Tz 325 f.

57 Rz 591 KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010.

58 Rz 591a 2001 KStR idF KStR-Wartungserlass 2010.

59 Rz 591b 2001 KStR idF KStR-Wartungserlass 2010.

60 Rz 591b 2001 KStR idF KStR-Wartungserlass 2010.

61 EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation*.

62 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 97 f.

des EuGH auch in Bezug auf Schwierigkeiten bei der Nachweiserbringung, ob die Befreiungsvoraussetzungen erfüllt sind. Schließlich ist Konsequenz auch in diesem Fall lediglich, dass die als gleichwertig anzusehende Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt.<sup>63</sup>

Zwar räumt der EuGH ein, dass ein erhöhter Verwaltungsaufwand im Einzelfall übermäßig sein kann, wenn sich dadurch die Anwendung der Anrechnungsmethode **tatsächlich als unmöglich** erweist. Dies gilt jedoch nicht in Bezug auf den zusätzlichen Verwaltungsaufwand der ausschließlich darin besteht, die im Ausland tatsächlich auf die Gewinne erhobene Steuer nachzuweisen. Dieses Auskunftsverlangen seitens der Finanzbehörde ist nämlich der Anrechnungsmethode inhärent und kann daher niemals als übermäßig angesehen werden. Fehlende Mitwirkung der ausschüttenden Gesellschaft bei der Informationserteilung über die auf den Gewinnen lastende Steuer ist daher ausschließlich dem Steuerpflichtigen anzulasten und kein Problem, das der betroffene Mitgliedstaat kompensieren müsste.<sup>64</sup> Insbesondere entbinden auch **Amtshilfemöglichkeiten der Finanzbehörde** den Steuerpflichtigen nicht von seinen Nachweispflichten, da diese lediglich dazu dienen, die von Steuerpflichtigen beigebrachten Nachweise gegebenenfalls durch Auskunftsersuchen nachzuprüfen.<sup>65</sup>

Vor diesem Hintergrund kommt auch dem ergänzenden Hinweis des EuGH, wonach die **österreichische Finanzverwaltung** gegenwärtig ohnehin meist eine vereinfachte Anrechnung auf Basis des nominellen ausländischen Körperschaftsteuersatzes erlaubt und Nachweisschwierigkeiten (hinsichtlich der tatsächlich im Ausland entrichteten Steuer) daher großteils vermieden werden, keine entscheidende Bedeutung (mehr) zu.<sup>66</sup> Vielmehr gilt ganz allgemein, dass die **fehlende Mitwirkung der ausschüttenden Gesellschaft** – entweder zum Nachweis der Befreiungsvoraussetzungen oder zur Durchführung der Anrechnungsmethode – alleinig in die **Risikosphäre des Steuerpflichtigen** fällt. Die Grenzen des gemeinsamen Binnenmarktes könnten damit kaum deutlicher aufgezeigt werden, wie nicht zuletzt die geradezu binnenmarktaverse Begründung von GA *Kokott* zu erkennen gibt:

„Mit einer solchen Regelung wird nichts wirklich Unmögliches verlangt. Die erforderlichen Informationen sind tatsächlich irgendwo vorhanden, nämlich bei den jeweiligen Gesellschaften, die die Dividenden ausgeschüttet haben, und eventuell auch bei den inländischen Investmentfonds, über die die dividendenberechtigten Gesellschaftsanteile gehalten werden. Sollte die Beschaffung dieser Informationen mit erheblichem, kostenintensivem Aufwand verbunden sein, so muss sich der Anleger überlegen, was für ihn günstiger ist: der Nachweis der ausländischen steuerlichen Vorbelastung oder der Verzicht auf die Befreiung bzw. Anrechnung.“<sup>67</sup>

### c) Erfordernis einer effektiven Belastungsgleichheit für die Gleichwertigkeit?

Während die Entscheidung des EuGH in Bezug auf die **Nachweisproblematik** sehr deutlich ausgefallen ist, lässt sie bei der Frage, ob das Anrechnungsverfahren bloß **nominell oder effektiv zu einer mit inländischen Dividenden vergleichbaren Steuerbelastung** führen muss, vergleichbare Klarheit vermissen. Anhaltspunkte dazu gibt allerdings das bereits erwähnte Urteil in *FII Group Litigation*.<sup>68</sup> Der EuGH ging in diesem Urteil – und darauf zurückgreifend in *Haribo und Salinen*<sup>69</sup> – von der Zulässigkeit eines nationalen Besteuerungsregimes nämlich nur dann aus, „wenn auf Dividenden aus inländischen Quellen ein Befreiungssystem und auf Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem angewandt wird, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen“ und eine indirekte Anrechnung bis zum Anrechnungshöchstbetrag gewährt wird.<sup>70</sup> Er trug dem vorlegenden Gericht daher auf zu prüfen, ob die Steuersätze für steuerbefreite Inlandsdividenden und anrechnungspflichtige Auslandsdividenden tatsächlich gleich sind. Diese Frage war aufgetreten, nachdem die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens anmerkten, dass die Anrechnungsmethode verglichen mit der Befreiungsmethode zu einer höheren Steuerbelastung führen kann. Dies deshalb, weil die Steuerbefreiung bei

63 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nvv) – Tz 90. Der EuGH hat in diesem Zusammenhang sogar hervorgehoben, dass grundsätzlich nur die Anrechnungsmethode eine gleichwertige Besteuerung mit inländischen Dividenden gewährleistet, da nur so sichergestellt werden kann, dass im Ausland aufgrund eines geringeren Körperschaftsteuersatzes niedrig besteuerte Dividendengewinne einer mit inländischen Dividenden vergleichbaren steuerlichen Belastung unterworfen werden, und eine Begünstigung von ausländischen Dividenden verhindert wird (siehe Tz 89 des Urteils).

64 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nvv) – Tz 97 f.

65 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nvv) – Tz 100 ff.

66 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nvv) – Tz 99; dazu *Prechtl-Aigner*, SWK 2011, S 390.

67 Schlussanträge GA *Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nvv) – Tz 57.

68 EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation*.

69 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nvv) – Tz 84 ff.

70 EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 47-57; in diese Richtung auch EuGH 26. 6. 2008, C-284/06, Slg 2008, I-4571, *Burda* – Tz 90 ff.



inländischen Dividenden auch dann zusteht, wenn die ausschüttende Gesellschaft aufgrund von Entlastungen eine unter dem Nominalsatz liegende Steuer gezahlt hat, während die Anrechnungsmethode immer zu einer Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne mit dem nominalen Körperschaftsteuersatz führt. Der EuGH meinte daher, dass das nationale Gericht prüfen müsse, ob unterschiedliche Besteuerungsniveaus nur in bestimmten Fällen aufgrund einer Änderung der Besteuerungsgrundlage infolge bestimmter ausnahmsweise gewährter Entlastungen vorkommen.<sup>71</sup>

Die genaue Bedeutung der Überlegungen des EuGH ist allerdings unklar.<sup>72</sup> Während teilweise die Ansicht vertreten wird, dass die **Nichtdiskriminierung hinsichtlich des nominalen Steuersatzes unter – höchstbetragsbegrenzter – Anrechnung** der ausländischen Steuer den unionsrechtlichen Anforderungen genügt,<sup>73</sup> wird die Rechtsprechung auch so verstanden, dass für die Beurteilung der grundfreiheitsrechtlichen Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode eine **kumulierte Betrachtung von Mutter- und Tochtergesellschaft** erforderlich ist.<sup>74</sup> Nur die letztgenannte Auffassung kann überzeugen. Nur sie erklärt den Rückgriff des EuGH auf den „*Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen*“, der nicht höher sein darf, „*als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen*“. Da in einem Befreiungssystem der Steuersatz auf Dividenden aus inländischen Quellen bei der Muttergesellschaft ohnehin definitionsgemäß Null ist, macht dieses Erfordernis nur dann Sinn, wenn dem EuGH eine **kumulierte Betrachtung von Mutter- und Tochtergesellschaft** vor Augen schwebt. Vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Diskriminierungsprüfung muss diese kumulierte Betrachtung von Mutter- und Tochtergesellschaft freilich auf eine **effektive Belastung** abstellen, bei der zwar bloße Disparitäten unbeachtlich sind, es aber auch nicht *per se* ausreicht, dass der Steuersatz für Auslandsdividenden bei der Muttergesellschaft den nominalen Steuersatz der in-

ländischen Tochtergesellschaft nicht übersteigt. Diesen Aspekt hat auch die Ende 2008 ergangene **nationale Nachfolgeentscheidung** des englischen **High Court**<sup>75</sup> zu *FII Group Litigation* hervorgehoben und die Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode sodann unter diesem Aspekt verneint. Er argumentierte, dass inländische Gesellschaften nicht bloß in Ausnahmefällen, sondern sehr häufig von verschiedenen Entlastungen profitieren, die dazu führen, dass die effektive Steuerbelastung unter dem nominalen Steuersatz liegt. Ausländische Dividenden könnten hingegen niemals von den im Inlandsfall gewährten Entlastungen profitieren, sondern würden stets zum nominalen Körperschaftsteuersatz besteuert.<sup>76</sup> Der effektive Steuersatz für Auslandsdividenden liege daher nicht nur in Einzelfällen über jenem für inländische Dividenden. Der **Court of Appeal** ließ im Februar 2010 diese Frage letztlich offen und präferierte eine **erneute Vorlage an den EuGH**,<sup>77</sup> die nach Bestätigung durch den UK Supreme Court auch unlängst erfolgte und nunmehr beim EuGH anhängig ist.<sup>78</sup>

Die in *FII Group Litigation* diskutierte Problematik stellt sich für das in § 10 Abs 6 KStG vorgesehene **Anrechnungsverfahren** in gleicher Weise. Auch der in § 10 Abs 6 KStG vorgesehene Anrechnungsmechanismus kann dazu führen, dass Anrechnungs- und Befreiungsmethode zu unterschiedlichen Besteuerungsergebnissen führen, wenn **im Ausland gleichwertige Entlastungen wie im Inland** bestehen (wie zB Schachtelprivilegien, DBA-Befreiungen, Sonderabschreibungen, Prämien, etc). In diesen Fällen ist die **Gesamtbelastung von Mutter- und Tochtergesellschaft im Inlandsfall** nämlich stets geringer, da die Steuerbegünstigungen auf Ebene der Tochtergesellschaft im Rahmen des § 10 Abs 1 KStG an die Muttergesellschaft weitergereicht werden, während es im Anrechnungsfall zu einer **inländischen Zusatzbelastung** kommt, die sich nicht auf eine bloße Steuersatzdisparität zwischen den Steuersystemen zurückführen lässt.<sup>79</sup> Im Schrifttum<sup>80</sup> wurde daher die Ansicht vertreten, es sei

71 EuGH 12.12.2006 Rs C-446/04 *FII Group Litigation*, Rn 54ff.

72 Siehe zu den Interpretationsunklarheiten vor allem Court of Appeal 23. 2. 2010, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 103 – Tz 25 ff und die Diskussion in Annex 3 des Urteils.

73 Siehe dazu die Überlegungen in Annex 3 und Tz 25 ff des Urteils des Court of Appeal 23. 2. 2010, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 103.

74 Siehe auch *van den Hurk/Rainer/Roels/Thoennes/Tomsett/Weening*, Intertax 2007, 137 (139); *Thömmes/Nakhai* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law – Parent-Subsidiary Directive (2007) Art 4 Tz 123.

75 High Court of Justice Chancery Division 27. 11. 2008, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2008] EWHC 2893 (Ch).

76 [2008] EWHC 2893 – Tz 61 ff.

77 Court of Appeal 23. 2. 2010, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 103 – Tz 43 iVm Tz 269 und Annex 3.

78 Anhängig als Rs C-35/11, *FII Group Litigation*; die Vorlagefragen sind abgedruckt in ABl C 103/15 (2. 4. 2011).

79 *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2008, 677.

80 Siehe zu dieser Diskussion zB *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2008, 407; *Marschner*, FJ 2008, 261; *Bieber/Haslehner/Kofler/Schindler*, ET 2008, 586 ff; *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2008, 676 (677); *Aigner, G./Prechtl*, SWK 2008, S 761 ff; *Zorn*, RdW 2009, 175 f; *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2009, 280 ff, insbesondere 285 ff; *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 136; siehe auch die Überlegungen des High Court 27. 11. 2008 in der nationalen Nachfolgeentscheidung zu *FII Group Litigation* [2008] EWHC 2893 (Ch), und des Court of Appeal 23. 2. 2010, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 103 – Tz 25 ff (samt der Diskussion in Annex 3 des Urteils).

stets **im Einzelfall zu prüfen**, ob die Anrechnungs- und die Befreiungsmethode tatsächlich gleichwertig sind. Von einer Gleichwertigkeit wird in diesem Sinne daher insbesondere dann nicht mehr ausgegangen werden können, wenn etwa bei der Muttergesellschaft eine **Verlustsituation** vorliegt<sup>81</sup> oder im Ausland **gleichwertige Entlastungen** wie im Inland bestehen und der Ansässigkeitsstaat in seinem Anrechnungssystem für die Feststellung der Bemessungsgrundlage nicht an die – umgerechneten – Ergebnisse der Tochtergesellschaft, sondern – wie typischerweise<sup>82</sup> – an die Höhe der Ausschüttung anknüpft.

Diese Sichtweise gewann auch Auftrieb durch die **Schlussanträge von GA Kokott in Haribo und Salinen**, die zu dieser Problemstellung ausgeführt hat, dass es auch im Rahmen der Anrechnungsmethode zur Herstellung einer effektiven Belastungsgleichheit möglich sein muss, bestimmte Steuervorteile, von denen die ausschüttende Gesellschaft profitiert, **an den Anteilsinhaber weiterzureichen**. Die Generalanwältin führte dazu wörtlich aus:

„[A]uch das für inländische Dividenden geltende Befreiungssystem [garantiert] nicht, dass Dividenden in jedem Einzelfall nur genau in Höhe ihrer Körperschaftsteuervorbelastung von der Körperschaftsteuer befreit werden. Auch im Rahmen der Anrechnungsmethode muss es daher möglich sein, bestimmte Steuervorteile, von denen die ausschüttende Gesellschaft profitiert, an den Anteilsinhaber weiterzureichen. Profitiert die im Ausland ansässige Gesellschaft dort z. B. für Forschungstätigkeiten von einem reduzierten Körperschaftsteuersatz und würde im Inland bei einer vergleichbaren inländischen Gesellschaft ebenfalls eine solche Vergünstigung gewährt, so müsste dieser Vorteil im Rahmen der Anrechnung auch dem Empfänger der ausländischen Dividende erhalten bleiben.“<sup>83</sup>

Bedauerlicherweise hat der **EuGH** diesen Gedanken der Generalanwältin nicht weiter aufgegriffen, sondern sich damit begnügt, auf seine Programmsätze in der Rs *FII Group Litigation* zu verweisen, wonach für ausländische Dividenden eine gleichwertige Behandlung vorzusehen ist und der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher sein darf als der Satz für Dividenden

aus inländischen Quellen.<sup>84</sup> Aufgrund des Verweises auf *FII Group Litigation* wird aber dennoch mit der bisherigen hA auch nach der Entscheidung in *Haribo und Salinen* davon auszugehen sein, dass der EuGH für die Gleichwertigkeit der Methoden eine **effektive Belastungsgleichheit** verlangt, zumal nur damit sichergestellt werden kann, dass ausländische Dividenden eine den inländischen Dividenden vergleichbare Besteuerung erhalten.

Eine aus Vereinfachungsgründen vorgenommene Besteuerung von ausländischen Dividenden zum nominalen Körperschaftsteuersatz, mit dem Argument, es handle sich bei den im nationalen Recht vorgesehenen Entlastungsmechanismen um **bloß „ausnahmsweise“ gewährte Entlastungen**, wie dies der EuGH in den Raum gestellt hat, scheint nicht zulässig. Schließlich kommt den im nationalen Recht vorgesehenen Entlastungen (zB Schachtelprivilegien, DBA-Befreiungen, Verlustvortragsmöglichkeiten, Sonderabschreibungen, Prämien, etc) breiter Anwendungsbereich zu; inländische Gesellschaften profitieren geradezu typisch von diesen Entlastungen. Im Ergebnis müsste zur **Vermeidung einer Diskriminierung von Auslandsdividenden** im Rahmen der Anrechnung nach § 10 Abs 6 KStG somit Vorsorge getroffen werden, dass der auf die ausländische Dividende anzuwendende Körperschaftsteuersatz nicht höher sein darf, als der Steuersatz, den die Tochtergesellschaft im Inland zu entrichten hätte. Anders gewendet darf zur Herstellung einer diskriminierungsfreien Gleichbelastung die **inländische Residualbelastung** der ausländischen Dividende nur in Höhe der Differenz zwischen der anrechenbaren ausländischen Steuer und jener (höheren) Steuer erfolgen, die die dividendenausschüttende Tochtergesellschaft bei hypothetischer Einkommenserzielung im Inland zu entrichten hätte.<sup>85</sup> Unionsrechtskonform ist § 10 Abs 6 KStG in diesem Sinne zu verstehen.

Auf Basis der derzeitigen **Verwaltungspraxis** ist diese Problematik allerdings ohnehin entschärft. Die Körperschaftsteuerrichtlinien stellen – abgesehen von Ausnahmefällen<sup>86</sup> – nämlich nicht auf die tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung ab, sondern vereinfachend auf eine **hypothetische Vollbelastung des ausländischen Einkommens** mit dem Normalsteuersatz.<sup>87</sup> Damit sollte eine Höherbesteuerung von Auslandsdividenden regelmäßig

81 Dazu und zum Erfordernis eines Anrechnungsvortrags siehe Kapitel 2.2.

82 Dazu *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 4 Rz 23.

83 Schlussanträge GA Kokott 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 61.

84 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 86.

85 Siehe *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 136.

86 Ausnahmefälle betreffen die Fälle des begünstigten Steuersatzes bzw persönliche oder weitgehende spezifische sachliche Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen.

87 *Aigner, G./Prechtl*, SWK 2008, S 761 f; *Marschner*, FJ 2008, 265; dazu ausführlich *Linzner-Strasser*, Nachweis der ausländischen Vorbelastung bei Portfoliobeteiligungen, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitender Beteiligungserträge (2011) 121 (121 ff).

vermieden werden, da die potentielle Höherbesteuerung der Auslandsdividenden (wegen Nichtberücksichtigung von im Ausland gewährten Entlastungen) durch einen erhöhten Anrechnungsbetrag kompensiert wird. Eine Ermittlung der inländischen, nichtdiskriminierenden Residualbelastung im Sinne obiger Überlegungen wäre daher nur dann erforderlich, wenn die Anrechnung **auf Basis der tatsächlich im Ausland entrichteten Steuer** erfolgt. Wie sich ein solcherart adaptiertes Anrechnungsverfahren in der Praxis umsetzen ließe, ist freilich offen. Bereits die Regelung des § 2 Abs 8 EStG zeigt, dass die Umrechnung ausländischer Ergebnisse mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten behaftet sein kann. Hinzu kommen die generell im Bereich der Besteuerung von Portfoliodividenden bestehenden Probleme bei der Nachweisführung. UU würde im Lichte des Urteils in *Haribo und Salinen*, das Nachweisschwierigkeiten ausschließlich dem Steuerpflichtigen zuordnet, daher auch ein adaptiertes Anrechnungsverfahren, das – rein rechtlich betrachtet – eine effektive Belastungsgleichheit sicherstellt, dem Portfoliodividendenempfänger nicht zugehen können.

## 2.2 Verpflichtender Anrechnungsvortrag hinsichtlich ausländischer Körperschaftsteuer

In *Haribo und Salinen* hatte der EuGH auch zu prüfen, ob die parallele Anwendung der Befreiungsmethode auf Inlandsdividenden und der indirekten Anrechnungsmethode auf Auslandsdividenden in Verlustjahren einen **Anrechnungsvortrag** für die im Ausland entrichtete Steuer erfordert. Die Frage des Anrechnungsvortrags stellte sich dabei einerseits im Hinblick auf die **ausländische Körperschaftsteuerbelastung**, die den ausgeschütteten Dividenden anhaftet, andererseits im Hinblick auf **ausländische Quellensteuern**, die die Ausschüttung belasten:

- Für die (indirekt) anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer ergibt sich die Lösung aus der unionsrechtlich verpflichtenden **gleichwertigen Besteuerung von In- und Auslandsdividenden**. Bereits bisher ist die hA im Schrifttum davon ausgegangen, dass ein Anrechnungsvortrag für die ausländische Körperschaftsteuervorbelastung aus grundfreiheitsrechtli-

cher Perspektive im **Verlustfall** der Muttergesellschaft geboten sei, um eine (**zeitverschobene**) **Höherbelastung** zu verhindern;<sup>88</sup> andernfalls würde nämlich der ausländische Beteiligungsertrag den **inländischen Verlustvortrag kürzen**, ohne dass dafür in späteren Perioden ein Anrechnungsguthaben bestünde, während im reinen Inlandsfall die Dividende befreit wäre und der Verlust idR ungeschmälert vorgetragen und in Folgejahren gewinnmindernd verwertet werden könnte.<sup>89</sup> Der EuGH hat sich in *Haribo und Salinen* diese Ansicht zu eigen gemacht und zutreffend darauf verwiesen, dass die in § 10 KStG für inländische Beteiligungserträge vorgesehene Steuerbefreiung den Verlustvortrag nicht berührt und daher der gesamte Verlust in Folgeperioden die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage mindert. Im Rahmen des Anrechnungssystems reduziert die ausländische Dividende hingegen den Verlustvortrag der inländischen Muttergesellschaft und entfällt daher die entsprechende Minderung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in den Folgejahren. Im Ergebnis werden die **ausländischen Dividenden damit zeitverschoben einer 25%igen Körperschaftsteuerbelastung** unterworfen. Der EuGH hat daher konsequent den Schluss gezogen, dass inländischen Muttergesellschaften, die anrechnungspflichtige Dividenden in Verlustjahren erhalten, ein Anrechnungsvortrag hinsichtlich der ausländischen Körperschaftsteuer zu gewähren ist.<sup>90</sup> Solcherart kann (periodenübergreifend) eine **wirtschaftliche Doppelbesteuerung von ausländischen Dividenden** vermieden werden.

- Anderes gilt jedoch hinsichtlich einer im Ausland erhobenen **Quellensteuer**. Hier ist voraussichtlich zu bemerken, dass die **Anrechnung ausländischer Quellensteuern** in der selben Steuerperiode aus österreichischer Perspektive im Grunde ohnehin durch Doppelbesteuerungsabkommen oder die Verordnung zu § 48 BAO<sup>91</sup> garantiert ist. Strittig war lediglich, ob auch ein **Vortrag eines solchen Anrechnungsguthabens** gewährt werden müsse. Aus abkommensrechtlicher Perspektive hat dies die österreichische Rechtsprechung<sup>92</sup> und auch die Verwaltungspraxis – abgesehen von einem kurzen Meinungsschwenk<sup>93</sup> –

88 Kübbacher, SWI 2008, 394 ff; Pfister, taxlex 2008, 454; Zorn, RdW 2009, 179; siehe auch UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0493-L08.

89 Zu einer vergleichbaren Problematik bei der Mutter-Tochter-RL EuGH 12. 2. 2009, C-138/07, Slg 2009, I-731, *Cobelfret* – Tz 37 ff, und EuGH 4. 6. 2009, C-439/07, C-499/07, Slg 2009, I-4409, *KBC Bank* – Tz 39 ff; dazu *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 4 Rz 21 f.

90 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 157 ff; dazu bereits *Kübbacher*, SWI 2008, 394 ff; *Zorn*,

in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, 235 m FN 147; *Zorn*, RdW 2011/177, 171 ff.

91 BGBl II 2002/474.

92 ZB VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, ÖStZB 1999, 696; VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219 = SWI 2005, 302 m Anm R. *Weninger* = GeS 2005, 167 m Anm *Obermair/P. Weninger*.

93 EAS 3065 = SWI 2009, 418 f; Pkt 1.4 Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht; revidiert durch EAS 3113 = SWI 2010, 98.

stets abgelehnt.<sup>94</sup> Umstritten war jedoch, ob sich ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern aus den **Grundfreiheiten** ableiten lässt.<sup>95</sup> Dies hat der EuGH nunmehr in *Haribo und Salinen* deutlich verneint:<sup>96</sup> Der Gerichtshof stellte unter Hinweis auf *Damseaux*<sup>97</sup> und *CIBA*<sup>98</sup> zunächst klar, dass sich diese Nachteile allein aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse verschiedener Mitgliedstaaten ergeben. Da das Unionsrecht jedoch gegenwärtig keine Mechanismen zur Beseitigung dieser Doppelbesteuerungen bereit hält, können diese Nachteile als solche keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten bewirken; die juristische Doppelbesteuerung (auch und gerade von Dividenden) ist somit **grundfreiheitsrechtlich unbedenklich**.<sup>99</sup> Konsequentermaßen folgert der EuGH daher, dass auch die Gewährung eines Anrechnungsvortrages hinsichtlich ausländischer Quellensteuern nicht erforderlich ist.<sup>100</sup> Auf dieser Basis hat auch der UFS Linz nunmehr explizit ausgesprochen, dass sich ein Anrechnungsvortrag weder aus dem Abkommens- noch aus dem Unionsrecht ableiten lasse.<sup>101</sup> Damit ist wohl auch der bisher im Schrifttum<sup>102</sup> vorgebrachte unionsrechtliche Einwand hinfällig, dass auch die inländische Quellensteuer, die auf inländischen Portfoliodividenden mangels Befreiung nach

§ 94 Z 2 EStG lastet, auf Ebene der dividendenempfangenden Gesellschaft anrechenbar sei und selbiges für ausländische Quellensteuer gelten müsse.

Im Entwurf des AbgÄG 2011<sup>103</sup> wird der Forderung des EuGH nach der **Schaffung eines Anrechnungsvortrages** hinsichtlich der ausländischen Körperschaftsteuer bereits Rechnung getragen. § 10 Abs 6 KStG soll dementsprechend um folgenden Satz ergänzt werden:

„Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabebescheid abzusprechen.“

Übersteigt demnach die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld, kann der übersteigende Betrag – zeitlich unbefristet<sup>104</sup> – auf die Steuerschuld in Folgejahren auf Antrag angerechnet werden. Eine Anrechnung auf die **Mindestkörperschaftsteuer** soll hingegen nicht möglich sein.<sup>105</sup> Dass die Neuregelung durch den Rückgriff auf die „anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer“ begrifflich nicht restlos überzeugt, dürfte allerdings ohne praktische Konsequenzen bleiben.<sup>106</sup> Nicht weit genug geht der Entwurf allerdings in zeitlich

94 Siehe zB Rz 7587 EStR 2000; EAS 1150 = SWI 1997, 532; EAS 2021 = SWI 2002, 206; EAS 2036 = SWI 2002, 320; EAS 2591 = SWI 2005, 253; zuletzt wieder EAS 3113 = SWI 2010, 98, und dazu *Loukota, H.*, Verlustvortrag und Anrechnungsvortrag, in *BMF/JKU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 243 (243 ff); siehe auch *Krickl/Jerabek/Rittsteuer*, BMF kippt Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, SWI 2010, 152 (152 ff). Für eine detaillierte Analyse und Kritik aus abkommensrechtlicher Sicht siehe zB *Schub*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 163 ff.

95 Dafür zB *Petriz*, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag? RdW 2007, 311 (315); *Marschner*, FJ 2008, 263; in diese Richtung früher auch *Loukota, H.*, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag? SWI 2006, 250 (250 ff); *Loukota, H.*, Doppelbesteuerungsabkommen im Einflussbereich des Gemeinschaftsrechts, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 131 (142); offen geblieben in VwGH 28. 2. 2007, 2003/13/0064, ÖStZB 2007, 541. Dagegen zB *Kühbacher*, ÖStZ 2008, 95; *Kühbacher*, ÖStZ 2008, 308 ff; *Petriz*, RWZ 2008, 164; *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2008, 677; *Kühbacher*, SWI 2008, 391 ff; *Zorn*, RdW 2009, 179 f, ablehnend auch UFS Klagenfurt 5. 1. 2007, RV/0121-K/04; differenzierend zuletzt *Kühbacher*, Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, ÖStZ 2010, 245 (245 ff).

96 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 166-172.

97 EuGH 16. 7. 2009, C-128/08, Slg 2009, I-6823, *Damseaux*.

98 EuGH 15. 4. 2010, C-96/08, *CIBA* (nnv).

99 Dazu kritisch und mwN *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Einl Rz 11.

100 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 166 ff; siehe auch bereits *Kühbacher*, SWI 2008, 397.

101 UFS Linz 18. 2. 2011, RV/0686-L/10.

102 *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 120; *Rust*, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbe-

steuerung, DStR 2010, 2568 (2577); dazu allgemein *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen, 679 ff.

103 267/ME XXIV. GP.

104 Siehe die Erläuterungen in 267/ME XXIV. GP, 21.

105 Siehe die Erläuterungen in 267/ME XXIV. GP, 21: „Anrechenbar ist jene ausländische Steuer, die auf die Körperschaftsteuer entfällt, die den Betrag der Mindestkörperschaftssteuer übersteigt. Im Fall der Vorschreibung einer Mindestkörperschaftssteuer ist daher keine Anrech[n]ung möglich.“

106 Wenngleich zwar vor dem Hintergrund des Urteils in *Haribo und Salinen* und den Gesetzesmaterialien relativ klar ist, dass nur der Anrechnungsvortrag bei Verlustsituationen erfasst ist und sich nichts am grundsätzlichen Anrechnungshöchstbetrag (§ 10 Abs 6 KStG) ändern soll, erscheint der Wortlaut des Entwurfs des AbgÄG 2011 nicht gänzlich geglückt: Nach § 10 Abs 6 zweiter Satz KStG wird nämlich „[d]ie als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer [...] auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die Gewinnanteile jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7 entfällt“. Damit wird für das in *Haribo und Salinen* aufgegriffene Ausgangsproblem eine klare Anordnung getroffen: Durch diese Klausel wird der – prinzipiell auch unionsrechtlich zulässige (siehe EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 52, und zB *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen, 675 ff mwN) – Anrechnungshöchstbetrag gesetzlich verankert. Eine Anrechnung soll nur insoweit erfolgen können, als die ausländische Dividende mit inländischer Körperschaftsteuer belastet ist. In diesem Sinne sollte daher wohl auch durch das AbgÄG 2011 lediglich eine zeitverschobene Doppelbesteuerung in Verlustsituationen durch Gewährung eines Anrechnungsvortrages verhindert werden, dh nur bis zum Anrechnungshöchstbetrag ein Anrechnungsvortrag eingeräumt werden. Entgegen dieser Zielsetzung könnte der Wortlaut allerdings auch so verstanden werden, dass nunmehr jede Steuer (arg „anrechenbare Steuer“ in § 10 Abs 6 dritter Satz KStG), die aufgrund des Anrechnungshöchstbetrages nicht im Jahr der Ausschüttung anrechenbar ist, vorgetragen werden könnte, obwohl das Eingreifen des Anrech-

cher Hinsicht: Nach der im Entwurf vorgesehenen Inkrafttretensbestimmung des § 26c Z 26 KStG ist die Neuregelung „erstmalig bei der **Veranlagung für das Kalenderjahr 2011** anzuwenden“. Da unmittelbar anwendbares Unionsrecht jedoch Anwendungsvorrang vor entgegen stehendem nationalem Recht zukommt und der Gesetzgeber selbst die Unionsrechtswidrigkeit des fehlenden Anrechnungsvortrages zugesteht, steht eine Vortragsmöglichkeit daher auch in den **davor liegenden Veranlagungszeiträumen** unmittelbar auf Basis des Unionsrechts zu.

Der Entwurf des AbgÄG 2011<sup>107</sup> sieht ferner vor, dass bei Durchführung des Anrechnungsverfahrens nach § 10 Abs 6 KStG **vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer** zur Anrechnung gelangt: So soll in § 10 Abs 6 zweiter Satz KStG an die Stelle der Wortfolge „anzusehende ausländische Steuer“ die Wortfolge „anzusehende ausländische Steuer, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer,“ treten. Diese Vorrangigkeitsanordnung kann zur Folge haben, dass mangels ausreichender inländischer Steuerbelastung nicht mehr anrechenbare ausländische Quellensteuer endgültig verloren geht,<sup>108</sup> da diese – anders als die ausländische Körperschaftsteuer – nicht in Folgeperioden vorgetragen werden kann. Dieser gesetzgeberische Ansatz erscheint aus Sicht des Wirtschaftsstandortes äußerst restriktiv. Zu fordern ist aber zumindest eine konsequente Anwendung dieses Ansatzes einer prioritären Anrechnung der Körperschaftsteuer auch für den umgekehrten Fall einer – von der Nichtanrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer im Ausland abhängigen – **Kapitalertragsteuerrückzahlung nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG**.<sup>109</sup>

### 3. Beteiligungserträge aus EWR-Staaten und Drittstaaten

#### 3.1 Das Urteil des EuGH in *Haribo und Salinen*

##### a) Ausgangssituation

In *Haribo und Salinen* sah sich der EuGH im Hinblick auf Beteiligungserträge aus EWR-Staaten und Drittstaat

ten einerseits mit der durch das BBG 2009 geschaffenen Rechtslage, andererseits mit den faktischen Umständen, die bei Beteiligungen unter der 10%-Schwelle herrschen, konfrontiert. Die gesetzliche Ausgangslage gibt hier folgendes Bild:

- Liegen die **Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs** des § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG vor (Beteiligung zumindest 10%, Haltedauer zumindest 1 Jahr), sind auch Beteiligungserträge aus EWR-Staaten und Drittstaaten unabhängig vom Bestehen einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe bedingt steuerfrei; lediglich für den Fall eines „Missbrauchsverdachts“ bei niedrig besteuerten, passiven Auslandstochtergesellschaften ist ein Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vorgesehen („**Methodenwechsel**“ nach § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG).
- **Beteiligungserträge aus EWR-Staaten** sind – außerhalb der Fälle des internationalen Schachtelprivilegs des § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG – nach § 10 Abs 1 Z 6 KStG idF BBG 2009 – ebenso wie „Portfoliodividenden“ aus der EU – **bedingt steuerbefreit**, sofern mit dem jeweiligen EWR-Staat „**umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe**“ besteht. Dies ist derzeit nur mit Norwegen der Fall,<sup>110</sup> wohingegen im Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein keine Amtshilfe vereinbart ist und mit Island von vornherein kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Beteiligungserträge aus Liechtenstein und Island sind in Österreich somit voll steuerpflichtig. Zudem steht – ebenso wie „Portfoliodividenden“ aus der EU – die Befreiung unter der Bedingung, dass kein „Besteuerungsvorbehalt“ aufgrund ausländischer Nicht- oder Niedrigbesteuerung nach § 10 Abs 5 KStG greift, widrigenfalls nach § 10 Abs 6 KStG von der Befreiungs- zur indirekten Anrechnungsmethode gewechselt wird.
- **Beteiligungserträge aus Drittstaaten** sind – außerhalb der Fälle des internationalen Schachtelprivilegs des § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG – von vornherein nicht durch § 10 Abs 1 KStG idF BBG 2009 erfasst.

nungshöchstbetrages lediglich auf eine grundfreiheitsirrelevante Disparität zurückzuführen wäre. Isoliert betrachtet würden daher § 10 Abs 6 dritter Satz KStG auch einen Anrechnungsvortrag ermöglichen, wenn die ausländische Körperschaftsteuer höher als die inländische ist und damit nicht im Jahr der Ausschüttung vollständig angerechnet werden kann. Diese legistische Unschärfe dürfte aber insofern ohne große praktische Konsequenzen bleiben, weil bei einer über der inländischen Körperschaftsteuer liegenden ausländischen Belastung mangels Niedrigbesteuerung ohnehin kein Wechsel zur Anrechnungsmethode auf Basis des § 10 Abs 4 oder 5 KStG erfolgen würde.

<sup>107</sup> 267/ME XXIV. GP.

<sup>108</sup> Siehe zur bereits bisher hA, dass die Anrechnung nach § 10 Abs 6 KStG (und auch der Steuerbelastungsvergleich nach § 10 Abs 4

und 5 KStG) auch Steuern erfasst, die als ausländische Quellensteuern unmittelbar von der Ausschüttung der ausländischen Tochtergesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft abgezogen werden, zB EAS 558 = SWI 1995, 73 = RdW 1995, 126, *Staringer*, Die Anrechnung nach § 10 Abs 3 KStG und das Abkommensrecht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht Wien 1996, 263; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG<sup>5</sup>, § 10 Tz 116.1; *Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 165; *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 305.

<sup>109</sup> So bereits bisher *Kofler/Tumpel*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 161.

<sup>110</sup> Art 27 f DBA Norwegen, BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181.

Sie sind daher auch unabhängig vom Bestehen einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe **steuerpflichtig**, ohne dass die Möglichkeit einer Entlastung durch indirekte Anrechnung der ausländischen Steuer bestünde.

Aufgrund der faktischen Beteiligungshöhe (weniger als 10%) erachtete der EuGH in *Haribo und Salinen* die weltweit und damit auch gegenüber EWR- und Drittstaaten wirkende **Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV** als einschlägige Grundfreiheit an.<sup>111</sup> Damit ist auch die Anwendbarkeit des Diskriminierungsstandards dieser Grundfreiheit auf Beteiligungserträge aus EWR- und Drittstaaten klar eröffnet. Der EuGH konnte damit aber auch offen lassen, wie bei größerem Beteiligungsausmaß vorzugehen wäre.<sup>112</sup>

#### b) Beteiligungserträge aus EWR-Staaten

Erwartungsgemäß erblickte der EuGH in *Haribo und Salinen* im Hinblick auf Beteiligungserträge aus EWR-Staaten eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit in der **vertikalen Diskriminierung zwischen Inlands- und Auslandssituationen**,<sup>113</sup> also darin, dass inländische Portfoliodividenden nach § 10 Abs 1 Z 1 KStG stets von der Körperschaftsteuer befreit sind, während gemäß § 10 Abs 1 Z 6 KStG Portfoliodividenden aus einem EWR-Staat nur (bedingt) befreit sind, wenn umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.<sup>114</sup> Auf der Rechtfertigungsebene betonte der EuGH zunächst, dass zwar keine rechtfertigende unterschiedliche Situation im Hinblick auf den Kapitalanlageort bestehe,<sup>115</sup> aber – im Lichte der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses und insbesondere der steuerlichen Kontrollen – gegenüber EWR-Staaten das Instrumentarium der AmtshilfeRL nicht greife und daher ein vom Binnenmarkt abweichender rechtlicher Rahmen besteht.<sup>116</sup> Sodann differenzierte

der Gerichtshof auf der Ebene der Verhältnismäßigkeit zwischen **Amts- und Vollstreckungshilfe**:

- Es ist nach Ansicht des EuGH zulässig, dass Österreich die Befreiung von Beteiligungserträgen „**vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens**“ abhängig macht (insbesondere zur Überprüfung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Ausland).<sup>117</sup> Damit gibt der EuGH – in Übereinstimmung mit der hA im Schrifttum<sup>118</sup> – auch zu erkennen, dass eine in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene „große Auskunfts Klausel“ nach dem Muster des Art 26 OECD-MA offensichtlich ausreicht,<sup>119</sup> womit auch der Einwand der Finanzverwaltung widerlegt ist, dass ein (bloß) abkommensrechtlich vorgesehener Informationsaustausch mangels rechtlicher Erzwingbarkeit nicht genüge.<sup>120</sup> Dem vom UFS,<sup>121</sup> von GA *Kokott*<sup>122</sup> und im Schrifttum<sup>123</sup> vorgebrachten Einwand, dass das österreichische Recht für internationale Schachtelbeteiligungen unabhängig vom Bestehen einer Amtshilfe eine Befreiung nach § 10 Abs 2 KStG bzw eine Anrechnung nach § 10 Abs 4 KStG gewähre und es solcherart unverhältnismäßig sei, die Amtshilfe bei unter 10%igen Beteiligungen zur Voraussetzung für eine Entlastung zu machen, verweigerte der Gerichtshof hingegen ohne weitere Begründung die Anerkennung<sup>124</sup> und schafft damit auch ein Spannungsverhältnis zu seiner eigenen Vorjudikatur<sup>125, 126</sup>
- Zum **Vollstreckungshilfeerfordernis** ging der EuGH – in Übereinstimmung mit der hA im Schrifttum<sup>127</sup> und den Schlussanträgen von GA *Kokott*<sup>128</sup> – davon aus, dass dieses keine geeignete Rechtfertigung darstellt, zumal es bei § 10 KStG allein um die richtige Steuerfestsetzung für eine inländische Körperschaft geht und dafür die Vollstreckungshilfe der ausländischen Behörden nicht erforderlich sein kann.<sup>129</sup>

111 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 31-38.

112 Dazu unten Kapitel 3.2.c).

113 Und nicht etwa in einer Ungleichbehandlung zu anderen grenzüberschreitenden Situationen; dies betont auch *Zorn*, RdW 2011/177, 173.

114 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 50-53.

115 *Ibid*, Tz 55-52.

116 *Ibid*, Tz 63-66.

117 *Ibid*, Tz 67-71.

118 Siehe *Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 90; *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 139; *Stefaner*, Erträge aus Portfoliobeteiligungen an EU- und EWR-Gesellschaften, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitender Beteiligungserträge (2011) 91 (101).

119 Ebenso zB *Marschner*, UFSjournal 2011, 115.

120 Implizit EAS 2956 = SWI 2008, 204.

121 Siehe die Vorlage des UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0611-L/05.

122 Schlussanträge GA *Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 99 ff und Tz 130 f.

123 ZB *Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 90 mwN; *Stefaner*, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitender Beteiligungserträge, 100 f.

124 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 71, wonach diese Rechtfertigungsüberlegung auch nicht dadurch in Frage gestellt werde, „dass ein Mitgliedstaat ein solches Erfordernis für die Befreiung von Dividenden aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft nicht vorsieht“.

125 EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Slg 2009, I-4873, *Kommission/Niederlande*.

126 Kritisch daher zB *Marschner*, UFSjournal 2011, 114; *Prechtl-Aigner*, SWK 2011, S 391.

127 ZB *Marschner/Stefaner*, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372 (383 f); *Stefaner*, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitender Beteiligungserträge, 98.

128 Schlussanträge GA *Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 89 ff.

129 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 72-74; zustimmend auch *Zorn*, RdW 2011/177, 173.

Der EuGH erachtet somit das **Bestehen eines Amtshilfeabkommens als zulässige Voraussetzung für die Befreiung von Portfoliodividenden aus EWR-Staaten**, wohingegen das zusätzliche Abstellen des § 10 Abs 1 Z 6 KStG auf das Bestehen einer Vollstreckungshilfe im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit durch das Unionsrecht verdrängt wird.<sup>130</sup> Die unionsrechtliche Konsequenz beurteilte der EuGH für EU-Portfoliodividenden und EWR-Portfoliodividenden gleichermaßen dahingehend, dass die **Anrechnungs- und die Befreiungsmethode** ungeachtet allfälliger Nachweisschwierigkeiten oder Amtshilfemöglichkeiten gleichwertig seien.<sup>131</sup> Es verstoße daher nicht gegen Unionsrecht, wenn auf inländische Dividenden die Befreiungsmethode und auf jene aus EU- bzw EWR-Staaten die Anrechnungsmethode (auch als Konsequenz eines Methodenwechsels nach § 10 Abs 5 iVm Abs 6 KStG) zur Anwendung gelange. Geboten sei jedoch die Gewährung eines indirekten Anrechnungsvortrages bei Verlustsituationen, wohingegen die Anrechnung ausländischer Quellensteuern unionsrechtlich nicht erforderlich sei.<sup>132</sup>

### c) Beteiligungserträge aus Drittstaaten

Eine ähnliche Analyse stellte der EuGH in *Haribo und Salinen* im Hinblick auf **Beteiligungserträge aus Drittstaaten** an:<sup>133</sup> Hier liege im Totalausschluss von Drittstaatsbeteiligungserträgen (unter 10%) von einer Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Befreiung oder Anrechnung eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV vor.<sup>134</sup> Wiederum liege eine unsachliche Ungleichbehandlung nach dem Kapitalanlageort vor;<sup>135</sup> auch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse,<sup>136</sup> der Rückgang von Steuereinnahmen<sup>137</sup> oder die fehlende Gegenseitigkeit<sup>138</sup> stellen keine tauglichen Rechtfertigungsgründe dar. Zudem wäre es

zwar – wie der EuGH unter Hinweis auf sein Urteil in *Établissements Rimbaud*<sup>139</sup> festhält – „grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils verweigert, wenn es sich, insbesondere wegen des **Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung**, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Staat zu erhalten“.<sup>140</sup> Da allerdings der österreichische Totalausschluss von Drittstaatsbeteiligungserträgen nicht vom Bestehen einer Amtshilfe abhängt, bestehe auch insofern keine Rechtfertigungsmöglichkeit.<sup>141</sup> Auch der Bestandsschutz nach Art 64 AEUV für „Altbeschränkungen“ greife bei Beteiligungen von weniger als 10% nicht.<sup>142</sup>

Welche Konsequenzen sich an diese Beschränkung knüpfen, ließ der EuGH im Grunde offen:<sup>143</sup> Zwar ist – wenn gleich wohl nur bei Bestehen einer umfassenden Amtshilfe zwingend<sup>144</sup> – auch bei **Drittstaatsbeteiligungserträgen eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbelastung** geboten. Methodisch ist es – ungeachtet eines höheren Verwaltungsaufwandes bei Anwendung der Anrechnungsmethode<sup>145</sup> – auf Basis des Urteils in *Haribo und Salinen* jedoch offenbar einerlei, ob die Entlastung durch die Anrechnungsmethode oder durch die (bedingte) Befreiungsmethode erfolgt, solange nur sichergestellt ist, dass „diese Mechanismen zur Verhinderung oder Abmilderung einer mehrfachen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne zu gleichwertigen Ergebnissen führen“.<sup>146</sup> Dies bedeutet praktisch, dass bei **Bestehen eines umfassenden abkommensrechtlichen Auskunftsverkehrs** mit einem Drittstaat **jedenfalls** eine Entlastung vorgenommen werden muss.<sup>147</sup> Im Übrigen lässt es der EuGH jedoch offen, ob die Entlastungsverpflichtung von Drittstaatsdividenden durch (bedingte) Befreiung oder durch indirekte Anrechnung herzustellen ist.<sup>148</sup> Da das Urteil nur die unionsrechtlich zwingende Entlastungsverpflichtung bei Bestehen einer umfassenden Amtshilfe feststellt, beant-

130 Zorn, RdW 2011/177, 173.

131 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 76-104; dazu oben Kapitel 2.1.

132 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 154 ff, und Schlussanträge GA Kokott 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 143 ff.

133 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 105-138.

134 *Ibid*, Tz 109-110.

135 *Ibid*, Tz 112-117.

136 *Ibid*, Tz 123-125.

137 *Ibid*, Tz 125-126.

138 *Ibid*, Tz 127-128.

139 EuGH 28. 10. 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud* (nnv) – Tz 44.

140 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 131.

141 *Ibid*, Tz 132-133.

142 *Ibid*, Tz 134-137.

143 *Ibid*, Tz 139-144.

144 Ebenso *Kübbacher*, SWI 2011, 124; Zorn, RdW 2011/177, 174.

In Tz 145 f des Urteils (EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv)) wies der Gerichtshof angesichts der österreichischen Rechtslage lediglich darauf hin, dass die Frage nach der Zulässigkeit eines Abhängigmachens der „Anwendung der Anrechnungsmethode auf Portfoliodividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat ausgeschüttet werden, vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens mit dem betreffenden Drittstaat“, „rein hypothetischer Natur und daher unzulässig“ sei.

145 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 144 uHa Tz 92-99 und Tz 104.

146 *Ibid*, Tz 143.

147 Ebenso zB *Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 90; *Marschner*, UFSjournal 2011, 115; *Kübbacher*, SWI 2011, 123; implizit auch UFS Linz 28. 2. 2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11 („mit den meisten Drittstaaten bestehen zudem Regelungen über die Amtshilfe“).

148 Dazu sogleich unten Kapitel 3.2.b).

wortet es ferner auch nicht, ob eine Entlastung allenfalls auch ohne umfassender Amtshilfe zu gewähren ist, wenn das nationale Recht dazu keine explizierte Regelung enthält.<sup>149</sup>

### 3.2 Konsequenzen: *Haribo und Salinen*, das AbgÄG 2011 und offene Fragen

#### a) Anpassung der Beteiligungsertragsbefreiung durch das AbgÄG 2011

Der derzeit vorliegende Entwurf eines AbgÄG 2011<sup>150</sup> soll auch die unionsrechtlichen Vorgaben des EuGH in *Haribo und Salinen* im Hinblick auf EWR-Staaten und Drittstaaten umsetzen, erstreckt sich doch „die Kapitalverkehrsfreiheit auch auf Gewinnausschüttungen aus Portfoliobeteiligungen an Gesellschaften in Drittstaaten“.<sup>151</sup> Durch eine Neufassung des § 10 Abs 1 Z 6 KStG soll daher einerseits auf das Erfordernis einer Vollstreckungshilfe verzichtet, andererseits die Vorschrift räumlich auf Drittstaaten ausgedehnt werden. Zugleich sollen diese Beteiligungserträge angesichts der Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode „dem (verschärften) Methodenwechsel nach § 10 Abs. 5 KStG 1988 (Wechsel zur Anrechnungsmethode) unterliegen“.<sup>152</sup> Nach dem neu gefassten § 10 Abs 1 Z 6 KStG sind somit (bedingt) befreit:

„Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.“

Diese Neuregelung ist nach § 26c Z 26 KStG „erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden“. Dies überrascht, zumal doch die vom EuGH in *Haribo und Salinen* vorgenommene Auslegung der

Kapitalverkehrsfreiheit *ex-tunc*-Wirkung entfaltet und damit bis zum Inkrafttreten der Kapitalverkehrsfreiheit – also bis 1990 für Binnenmarktfälle<sup>153</sup> bzw bis 1994 auch für Drittstaatssituationen<sup>154</sup> – „zurückwirkt“.<sup>155</sup> Zu erwarten wäre somit – wie beim BBG 2009 – ein rückwirkendes Inkraftsetzen der Neuregelung gewesen; mangels gesetzlicher Grundlage wirft sich damit für „Altfälle“ die Frage auf, wie sich die unionsrechtliche Verdrängungswirkung im Lichte von *Haribo und Salinen* für Zeiträume vor 2011 auswirkt.<sup>156</sup>

Mit der vom Gesetzgeber in § 10 Abs 1 Z 6 KStG angesprochenen „umfassenden Amtshilfe“, die für Zeiträume ab 2011 das ausschlaggebende Entlastungskriterium im Hinblick auf EWR- und Drittstaatsportfoliobeteiligungen bilden wird, ist wohl is der Judikatur des EuGH jede Amtshilfe gemeint, die es ermöglicht, die richtige Besteuerung nach § 10 KStG sicherzustellen, also zB „den Umfang der tatsächlichen Besteuerung der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft zu überprüfen“.<sup>157</sup> Daraus zeigt sich zunächst, dass es für das Vorliegen einer umfassenden Amtshilfe nicht erforderlich ist, dass der neue OECD-Transparenzstandard im Hinblick auf Bankauskünfte umgesetzt wurde. Dies dürfte zu Recht unstrittig sein, wurde doch in der Verwaltungspraxis Norwegen auch vor der Implementierung des OECD-Transparenzstandards stets als EWR-Staat mit umfassender Amtshilfe genannt.<sup>158</sup> Jedenfalls ausreichend ist es, wenn eine dem Art 26 Abs 1 OECD MA nachgebildete „große“ Auskunftsklausel besteht, wie sie auch in zahlreichen österreichischen Abkommen mit EWR- und Drittstaaten vorgesehen ist:<sup>159</sup> Immerhin sehen 29 der zum 30. 4. 2011 existierenden 56 Doppelbesteuerungsabkommen mit EWR- und Drittstaaten eine solche umfassende, „große“ Klausel vor, wobei der große Auskunftsaustausch im Verhältnis zu Hongkong und der Schweiz allerdings erst ab 2012 anwendbar sein wird.<sup>160</sup> Hinzu treten ab 2011 die Informationsaustauschabkom-

149 Dazu Kapitel 3.2.b).

150 267/ME XXIV. GP.

151 Siehe die Erläuterungen in 267/ME XXIV. GP, 21.

152 Siehe die Erläuterungen in 267/ME XXIV. GP, 21.

153 Art 1 der Richtlinie 88/361/EWG zur Implementierung des Art 67 EWGV, ABl 1988 L 178/5 ff (8. 7. 1988), wurde vom EuGH unmittelbare Wirkung ab 1. 7. 1990 zuerkannt; siehe EuGH 23. 2. 1995, C-358/93 und 416/93, Slg 1995, I-361, *Bordessa* – Tz 32 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I3955, *Svensson and Gustavsson* – Tz 6.

154 Mit Wirkung ab 1. 1. 1994 hat der Vertrag von Maastricht neue Bestimmungen über den Kapital- und Zahlungsverkehr in den EG-Vertrag eingeführt, nämlich ua Art 73b. Dieser hat inhaltlich Art 1 der Richtlinie 88/361/EWG zur Implementierung des Art 67 EWGV, ABl 1988 L 178/5 ff (8. 7. 1988), übernommen, ihn aber auf das Verbot der Beschränkung des Kapitalverkehrs „zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern“ erweitert.

155 Dazu nur *Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, ÖStZ 2006, 106 (113).

156 Dazu Kapitel 3.2.b).

157 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 73.

158 Siehe zB Rz 6683b EStR 2000. Für dieses Interpretationsergebnis spricht auch, dass der Gesetzgeber bei der durch das AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) geänderten „Wegzugsbesteuerung“ (siehe zB § 6 Z 6 EStG) den Begriff der „umfassenden“ Amtshilfe verwendet hat, damals aber der (heutige) OECD-Transparenzstandard im Hinblick auf Bankauskünfte bereits im TIEA-MA 2002 verankert war. Hätte der Gesetzgeber unter „umfassender“ Amtshilfe nur jene verstanden, die dem OECD-Transparenzstandard entspricht, hätten die diesbezüglichen Bestimmungen des AbgÄG 2004 aber zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens keinen Anwendungsbereich gehabt, zumal Österreich erst 2009 diesen OECD-Transparenzstandard akzeptiert hat. Dies kann dem Gesetzgeber freilich nicht unterstellt werden.

159 Siehe dazu die Übersicht in der Tabelle im Anhang zu diesem Beitrag. 160 Siehe zum zeitlichen Anwendungsbereich und zur Frage vorvertraglicher Auskünfte unten Kapitel 3.2.b).



men mit Andorra<sup>161</sup> und Monaco,<sup>162</sup> die ebenfalls eine umfassende Amtshilfe vorsehen;<sup>163</sup> im Hinblick auf die britische Kronkolonie Gibraltar besteht ebenfalls ab 2011 ein solches Abkommen,<sup>164</sup> wobei zudem im Grunde auch die AmtshilfeRL anwendbar wäre.<sup>165</sup> Keine umfassende Amtshilfe besteht bzw bestand hingegen generell in jenen Abkommen, die lediglich eine „kleine“ Auskunfts-klausel enthalten.<sup>166</sup>

Eine gewisse Sonderstellung nehmen die Abkommen mit Ägypten, Indonesien, Japan und das frühere Abkommen mit Pakistan ein.<sup>167</sup> Diese sehen jedenfalls über den „kleinen“ Auskunftsverkehr hinausgehende Amtshilfemöglichkeiten vor. Abweichend von Art 26 Abs 1 OECD-MA wird die Amtshilfe zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts allerdings nur insoweit gewährt, als dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder von Gesetzes- und Steuerumgehungen erforderlich ist. Wenngleich die österreichische Finanzverwaltung davon ausgeht, dass es sich bei diesen Amtshilfeklauseln um „große“ Klauseln handelt,<sup>168</sup> ist letztlich ungeklärt, ob mit diesen Staaten auch die geforderte „umfassende“ Amtshilfe besteht; dafür könnte immerhin sprechen, dass gerade die vom EuGH im Zusammenhang mit der Amtshilfe betonte Verhinderung der Steuerhinterziehung<sup>169</sup> auch von den Auskunfts-klauseln in diesen Abkommen erfasst ist. Auch das Abkommen mit der Schweiz enthielt seit 2006<sup>170</sup> bis zur erneuten Änderung ab 2012<sup>171</sup> eine über den kleinen Amtshilfeverkehr hinausgehende Amtshilfemöglichkeit.<sup>172</sup> Im Vergleich zu den vorgenannten Abkommen war der Auskunftsverkehr allerdings noch weiter eingeschränkt und ermöglichte lediglich den Austausch von Informationen im Falle von Holdinggesell-

schaften und bei Betrugsdelikten.<sup>173</sup> Erst ab 2012 besteht – wie oben angemerkt – auch im Verhältnis zur Schweiz ein „großer“ Auskunftsverkehr iSd Art 26 OECD-MA.<sup>174</sup>

## b) Portfoliobeteiligungserträge aus EWR-Staaten und Drittstaaten vor dem AbgÄG 2011

### aa) Übersicht

Zu den EWR-Staaten gehören neben den EU-Staaten<sup>175</sup> auch Island, Liechtenstein und Norwegen. Im Hinblick auf die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen ist freilich zu beachten, dass derzeit lediglich im Verhältnis zu Norwegen eine umfassende Amtshilfe besteht;<sup>176</sup> Ausschüttungen von liechtensteinischen und isländischen Gesellschaften sind demnach effektiv von der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 Z 6 KStG ausgeschlossen, sodass – sowohl nach *Haribo und Salinen* und dem BBG 2009, als auch nach dem AbgÄG 2011 – eine Befreiungsmöglichkeit nur unter den Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 besteht.<sup>177</sup> Zu bemerken ist allerdings, dass die EU mit Island im Jahr 2010 die Beitrittsverhandlungen aufgenommen hat und zudem Österreich derzeit mit Liechtenstein ein neues Doppelbesteuerungsabkommen verhandelt, das im Hinblick auf die Amtshilfe sicher dem OECD-Standard entsprechen wird.

Für vor 2011 liegende Zeiträume bleiben damit im Hinblick auf Drittstaaten im Wesentlichen zwei Fragen offen: *Erstens*, ob das Unionsrecht eine bedingte Befreiung

161 BGBl III 2010/129.

162 BGBl III 2010/54.

163 Siehe zu diesen Abkommen zB *Kofler/Tumpel*, Tax Information Exchange Agreements, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) [in Druck].

164 BGBl III 2010/35.

165 EuGH 21. 7. 2005, C-349/03, Slg 2005, I-7321, *Kommission/Vereinigtes Königreich* (zur Mehrwertsteuer); allgemein zum territorialen Anwendungsbereich des Unionsrechts *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 1 Rz 8 ff.

166 Siehe auch EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A – Tz 66.

167 Siehe Art XXII DBA Ägypten (BGBl 1963/293); Art 27 DBA Indonesien (BGBl 1988/454); Art XX DBA Japan (BGBl 1963/127); Art XIX DBA Pakistan aF (BGBl 1971/297).

168 So etwa *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 91 f; vgl auch *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Kommentar zu Art XXI DBA Japan, zu Art 26 DBA Indonesien und zu Art XIX DBA Pakistan.

169 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nvv) – Tz 69.

170 BGBl III 2007/22.

171 BGBl III 2011/27.

172 Zur „kleinen“ Klausel in der Stammfassung BGBl 1975/64 siehe zB *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe, 92.

173 Siehe Art 26 DBA Schweiz aF (BGBl 1975/64 idF III 2007/22).

Nach dem dazu ergangenen Pkt 2.2 des Schlussprotokolls gelten als „Holdinggesellschaften [...] in der Schweiz Gesellschaften im Sinne von Artikel 28 Absatz 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 und in Österreich jene Gesellschaften, die den schweizerischen Holdinggesellschaften entsprechen“; als Betrugsdelikt ist nach Pkt 2.3 des Schlussprotokolls „ein betrügerisches Verhalten“ anzusehen, „das nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist“. Die Änderungen durch das Protokoll BGBl III 2007/22 war nach seinem Art IX Z 2 grundsätzlich ab 1. 1. 2006 anwendbar, wobei Art IX Z 4 eine Einschränkung für am oder nach dem 1. 1. 2008 begangene Betrugsdelikte vorsah.

174 BGBl III 2011/27.

175 Hier ist freilich der Vorbehalt anzubringen, dass das EWR-Abkommen im Hinblick auf Bulgarien und Rumänien erst seit 1. 8. 2007 und derzeit vorläufig bis zum Inkrafttreten des EWR-Erweiterungsübereinkommen (ABl L 221/15 [25. 8. 2007]) nach dem abgeschlossenen Ratifikationsprozess anwendbar ist; zur vorläufigen Anwendung siehe ABl L 221/1 (25. 8. 2007).

176 Art 27 DBA Norwegen, BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181.

177 Siehe aber unten Kapitel 3.2.c) zum Sonderfall, dass die Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs trotz eines hinreichenden Beteiligungsausmaßes aufgrund der Haltedauer nicht erfüllt werden.

– analog dem neu gefassten § 10 Abs 1 Z 6 KStG – erfordert oder auch die unmittelbare Anwendung der Anrechnungsmethode zulässig ist. *Zweitens*, ob die Entlastung auch in der Vergangenheit an das Bestehen einer umfassenden Amtshilfe geknüpft werden kann und, falls ja, in welchen Fällen von einer solchen ausgegangen werden kann. Diesen Fragen wird im Folgenden nachgegangen.

#### bb) Bedingte Befreiung oder Anrechnungsmethode?

GA *Kokott* hat in ihren Schlussanträgen deutlich die Auffassung vertreten, dass auch im Verhältnis zu Drittstaaten nur eine bedingte Befreiung als verhältnismäßig angesehen werden könne.<sup>178</sup> Allerdings hat der EuGH – wie oben angemerkt – zu dieser Frage geschwiegen. Auch die Meinung in Österreich ist gespalten: Während *Marschner*<sup>179</sup> und *Zorn*<sup>180</sup> die Ansicht vertreten, dass gegenüber Drittstaaten ausschließlich die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommen könne, haben sich *Laudacher*<sup>181</sup> und der UFS<sup>182</sup> für eine Verpflichtung zur bedingten Befreiung ausgesprochen. Selbst wenn man hier – ungeachtet der Kritik im Schrifttum<sup>183</sup> – mit dem VwGH<sup>184</sup> der These folgt, dass die unionsrechtliche Verdrängungswirkung iS einer „**geltungserhaltenden Reduktion nationaler Normen**“ unter möglichst schonendem Eingriff in das nationale Recht und entlang der Zielvorstellungen des Gesetzgebers zu ermittelt sei, ist das Ergebnis angesichts der **gesetzlichen Änderungen im BBG 2009** zumindest nicht offensichtlich.

Zur **Rechtslage vor dem BBG 2009**, wonach Dividenden aus unter 10%igen Auslandsbeteiligungen generell steuerpflichtig waren, hatte der VwGH<sup>185</sup> auf Basis der Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode abgeleitet, dass die Anrechnungsmethode dem gesetzlichen Konzept besser entspreche: Denn dadurch werde weniger in das gesetzliche Konzept, wonach „für Dividenden aus nicht von § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfassten ausländischen Beteiligungen keine Begünstigung“ vorgesehen ist, eingegriffen. Dies finde auch darin Bestätigung, dass § 10 Abs 2 KStG die Wertungsentscheidung

zu Grunde liege, zwischen bloßen Kapitalbeteiligungen (Minderheitsbeteiligungen) einerseits und Beteiligungen, die ein wirtschaftliches Engagement im Ausland verkörpern (Beteiligungen höheren Ausmaßes), andererseits zu unterscheiden; insofern sei eine ausländische Minderheitsbeteiligung (unter 25%), die „typischerweise eine reine Kapitalinvestition“ darstelle und „damit nicht einem aktiven operativen Engagement mittels einer Tochtergesellschaft“ entspreche, einer Beteiligung vergleichbar, die vom Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG (früher: § 10 Abs 3 KStG) erfasst sei, der „typischerweise“ bei Gesellschaften greife, „die keine operative Tätigkeit entfalten“.

Ob diese Überlegungen nach den **Änderungen durch das BBG 2009** noch durchschlagen können, muss allerdings bezweifelt werden. So weist der UFS<sup>186</sup> überzeugend darauf hin, dass der Gesetzgeber mit dem BBG 2009 „eine Grundsatzentscheidung getroffen“ habe „und EU-Dividenden sowie EWR-Dividenden bedingt befreit und zwar unter der Bedingung eines maximal 10%-Punkte niedrigeren Steuersatzes“. Damit sei – im Unterschied zur früheren, vom VwGH zu beurteilenden Rechtslage – auch ersichtlich, „dass er in steuerlicher Hinsicht Portfoliodividenden und höherwertigere Veranlagungen nicht mehr in jedem Fall unterschiedlich besteuern will“. Auch dem Schutz vor einer niedrigen ausländischen Besteuerung sei durch das Konzept der bedingten Befreiung nach § 10 Abs 1 Z 5 und 6 iVm Abs 5, 6 KStG hinreichend Rechnung getragen. Der UFS gelangte somit zu dem Ergebnis, dass der Gesetzgeber im Bewusstsein der unionsrechtlichen Verpflichtung zur Entlastung von Drittstaatsportfoliodividenden „dieselbe Regelung wie für EU/EWR-Dividenden normiert hätte“ und somit die im BBG 2009 bestehende Regelung des § 10 Abs 1 Z 6 iVm Abs 5 KStG zur Durchsetzung der unionsrechtlichen Verdrängungswirkung analog anzuwenden, dh eine **bedingte Befreiung** zu gewähren ist.

Dies überzeugt schon deshalb, weil die dazumal vom VwGH herangezogenen Argumente – insbesondere die bewusste Benachteiligung von bloßen Kapitalbeteiligungen – für den Vorrang der Anrechnungsmethode bei ei-

178 Schlussanträge GA *Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nrv) – Tz 139: „Sieht das nationale Recht wie in den vorliegenden Fällen für gleichartige Portfolio-Dividenden aus dem EU-/EWR-Ausland nicht nur die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung vor, sondern die Anwendung einer bedingten Befreiungsmethode mit etwaigem Wechsel auf die Anrechnungsmethode, so wäre es unverhältnismäßig, weil inkohärent, bei Drittstaaten-Portfolio-Dividenden ausschließlich die Anrechnungsmethode anzuwenden“.

179 *Marschner*, UFSjournal 2011, 115.

180 *Zorn*, RdW 2011/177, 174 und 176.

181 *Laudacher*, SWK 2011, T 44; zustimmend *Prechtl-Aigner*, SWK 2011, S 390.

182 UFS Linz 28. 2. 2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11.

183 *Lang*, SWI 2009, 216 ff; *Raab*, Spektrum der Rechtswissenschaft (SPRW) 1/2011-Steu A, 1 ff.

184 VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064, ÖStZB 2009, 5 = *ecolex* 2008, 572 mit Anm *Massoner*; siehe auch *Zorn*, in *BMF/JKU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, 557 ff; *Zorn*, RdW 2011/177, 174 f.

185 VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064, ÖStZB 2009, 5 = *ecolex* 2008, 572 mit Anm *Massoner*.

186 UFS Linz 28. 2. 2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11; siehe auch *Laudacher*, SWK 2011, T 44; zustimmend *Prechtl-Aigner*, SWK 2011, S 390.

ner geltungserhaltenden Reduktion vollinhaltlich weggefallen sind. Hinzu kommt, dass sich mit dem BBG 2009 die Wertungsentscheidung des Gesetzgebers auch insofern verschoben hat, als sich aus § 10 Abs 5 und Abs 6 KStG idF BBG 2009 unzweifelhaft ableiten lässt, dass der Gesetzgeber für den Bereich der bloßen Kapitalbeteiligungen eine einfache Anwendung und Vollziehung vorsehen wollte. Die Regelung des § 10 Abs 1 Z 5 und 6 iVm Abs 5, 6 KStG trägt daher insbesondere dem Gedanken Rechnung, dass bei Fehlen einer ausländischen Nicht- oder Niedrigbesteuerung die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer und der ausländischen Quellensteuer ohnehin zum selben Ergebnis wie die Anwendung der Befreiung führt und daher die weniger komplexe Befreiungsmethode zur Anwendung gelangen soll. Darüber hinaus wird, sofern kein Fall der besonderen Niedrigbesteuerung vorliegt, sogar eine Begünstigung von ausländischen Kapitalveranlagungen toleriert, um eine einfache Besteuerung zu gewährleisten. Auch dieser Vereinfachungsgedanke spricht dafür, dass die bedingte Befreiungsmethode eher dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Dem seit dem BBG 2009 erkennbaren gesetzlichen Konzept ist somit nur dann entsprochen, wenn auch **Drittstaatsportfoliodividenden bedingt befreit** sind.

### cc) Erfordernis des Bestehens einer umfassenden Amtshilfe?

Zur Frage, ob die Entlastung auch in der Vergangenheit vom **Bestehen einer umfassenden Amtshilfe** abhängt, hat *Kühbacher*<sup>187</sup> zuletzt vertreten, dass sich dem Erkenntnis des VwGH vom 17. 4. 2008<sup>188</sup> nicht entnehmen lasse, dass die Anwendung der vom VwGH präferierten Anrechnungsmethode, insbesondere bei Gesellschaften aus Drittstaaten, an die Existenz eines Amtshilfeabkommens gebunden ist. *Kühbacher* bezweifelt daher für Zeitpunkte vor der Gesetzesadaptierung durch das BBG 2009, ob im Sinne eines möglichst geringen Eingriffs eine solche Voraussetzung als unionsrechtliches Erfordernis in die Bestimmung des § 10 KStG für die Vergangenheit hineingelesen werden darf. Auch der UFS<sup>189</sup> dürfte dieser Auffassung anhängen, hat er doch unlängst in seinen Nachfolgeentscheidungen zu *Haribo und Salinen* die unions-

rechtliche Entlastungsverpflichtung nicht nur für in der Vergangenheit bezogene Dividenden aus **Kanada** und den **USA** bejaht, sondern ohne weitere Begründung auch für solche aus **Japan**<sup>190</sup> und aus der **Schweiz**, obwohl mit letzterer ein umfassender Informationsaustausch erst ab 2012 bestehen wird.<sup>191</sup> Dies ist insofern zu begrüßen, als vor der Gesetzesadaptierung durch das BBG 2009 tatsächlich keine nationale Norm bestand, die die Entlastung von Dividenden unter den Vorbehalt einer umfassenden Amtshilfe stellte. Im Übrigen besteht wohl – wie *Kühbacher* bereits angedeutet hat – tatsächlich ein Unterschied, ob bei der Verdrängung durch Unionsrecht nur zwischen mehreren (bereits vorhandenen) Entlastungsmechanismen gewählt wird, oder die Entlastungsverpflichtung zusätzlich an weitere ungeschriebene Tatbestandsmerkmale geknüpft wird, deren Einführung das Unionsrecht zwar erlaubt, aber keineswegs vorschreibt. Ob sich der VwGH im anhängigen Verfahren<sup>192</sup> dieser Auffassung anschließen wird, erscheint angesichts der literarischen Stellungnahmen – insbesondere von *Zorn*<sup>193</sup> – zumindest zweifelhaft. Wahrscheinlicher dürfte sein, dass der VwGH eine Entlastungsverpflichtung nur in jenen Fällen anerkennen wird, in denen der EuGH eine solche aus grundfreiheitsrechtlichen Überlegungen für zwingend hält.<sup>194</sup> Dies würde bedeuten, dass Drittstaatsdividenden auch für die Vergangenheit nur dann eine Entlastung erhalten, wenn mit dem jeweiligen Drittstaat eine **umfassende Amtshilfe**, zB in einer **abkommensrechtlichen „großen“ Auskunfts-klausel** nach dem Muster des Art 26 OECD-MA, vereinbart ist, was in zahlreichen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen der Fall ist.<sup>195</sup> Unionsrechtlich wäre wohl auch diese Sichtweise zulässig, insbesondere vor dem Hintergrund, dass der EuGH in *Haribo und Salinen* – entgegen der Überlegungen von *GA Kokott*<sup>196</sup> – dem Umstand keine Bedeutung beigemessen hat, dass im Rahmen des internationalen Schachtelprivilegs des § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG eine Befreiung ungeachtet einer fehlenden Amtshilfemöglichkeit gewährt wird.

Folgt man dieser Ansicht, so muss eine solche umfassende Amtshilfeklausel freilich auch **zeitlich den Zeitpunkt des Dividendenflusses** abdecken, um die – vom EuGH geforderte<sup>197</sup> – effektive Überprüfungsmöglichkeit zu gewährleisten.<sup>198</sup> Hier ist zu bemerken, dass Informations-

187 *Kühbacher*, SWI 2011, 121.

188 VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064, ÖStZB 2009, 5 = ecollex 2008, 572 mit Anm *Massoner*.

189 Siehe UFS Linz 28. 2. 2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11.

190 Siehe zu den Bedenken im Hinblick auf Japan Kapitel 3.2.a).

191 Dazu bereits oben Kapitel 3.2.a).

192 Amtsbeschwerde gegen UFS Linz 28. 2. 2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11, beim VwGH anhängig zu Zl 2011/15/0070.

193 *Zorn*, RdW 2011/177, 174 f.

194 Vgl *Zorn*, RdW 2011/177, 174 f.

195 Siehe dazu die Übersicht in der Tabelle im Anhang zu diesem Beitrag.

196 Schlussanträge *GA Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nrv) – Tz 99 ff und Tz 130 f.

197 ZB EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Slg 2009, I-4873, *Kommission/ Niederlande* – Tz 47 f.

198 Theoretisch könnte sich auch noch die Frage aufwerfen, ob es im Hinblick auf Entlastungsbegehren auf unionsrechtlicher Basis für die Vergangenheit genügt, wenn eine Amtshilfemöglichkeit zwar zum Zeitpunkt des Dividendenbezuges bestanden hätte, diese aber

austauschbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen auch auf den Austausch von Informationen angewendet werden können, „die vor Inkrafttreten des Abkommens vorhanden waren, sofern die Amtshilfe bezüglich dieser Informationen nach dem Inkrafttreten des Abkommens geleistet wird und die Bestimmungen des Artikels anwendbar geworden sind“.<sup>199</sup> Diese Position des OECD-Musterkommentars scheint jedenfalls auch Österreich zu vertreten, wurde doch kein Vorbehalt zu dieser Kommentaraussage getätigt. Überdies erscheint diese **faktische „Rückwirkung“** unter Erfassung vorvertraglicher Auskünfte auch aufgrund des verfahrensrechtlichen Charakters der Amtshilfeklauseln durchaus sachgerecht,<sup>200</sup> im Verständigungsprotokoll zum DBA mit den USA findet diese Überlegung auch deklarativ Ausdruck.<sup>201</sup> Zu bedenken bleibt allerdings, dass bei der Öffnung des Informationsaustausches im Hinblick auf **Bankinformationen** in den vergangenen zwei Jahren eine solche „Rückwirkung“ explizit ausgeschlossen werden sollte.<sup>202</sup> So sollte wohl in jenen Abkommen mit Drittstaaten, die den großen Informationsaustausch zugleich mit dem neuen OECD-Transparenzstandards implementieren, eine **Rückwirkung durch spezifische Formulierungen** verhindert werden: So stellen die Abkommen mit **Gibraltar**,<sup>203</sup> **Monaco**<sup>204</sup> und **Serbien**<sup>205</sup> auf nach dem Inkraft-

treten entstandene Steueransprüche ab; eine ähnliche Einschränkung findet sich im Verhältnis zu **Andorra**.<sup>206</sup> Der Wortlaut der Inkrafttretensbestimmungen der beiden vollständigen Doppelbesteuerungsabkommen mit **Bahrain**<sup>207</sup> und **Hongkong**<sup>208</sup> ist weniger deutlich, allerdings sollte wohl auch in diesen Fällen kein Informationsaustausch für vorvertragliche Zeiträume eröffnet werden. Eine ähnlich undeutliche Formulierung enthält auch das Protokoll mit der **Schweiz**.<sup>209</sup> Ausweislich der Materialien sollte mit der im Protokoll verankerten Inkrafttretensbestimmung festgesetzt werden, „dass Bankauskünfte erst für Veranlagungsjahre, die nach dem 1. Jänner [2012] beginnen, [...] ausgetauscht werden können“.<sup>210</sup> Die ausdrückliche Nennung von Bankauskünften könnte vermuten lassen, dass nur im Hinblick auf diese Auskünfte eine Rückwirkung ausgeschlossen werden sollte. Ob eine solche Unterscheidung zwischen Bankauskünften und allen anderen Auskünften im Hinblick auf den nicht differenzierenden Wortlaut tatsächlich möglich ist, scheint allerdings fraglich. Insofern mag bezweifelt werden, ob im Verhältnis zu diesen Staaten auch für Perioden vor dem Anwendungsbeginn des jeweiligen Abkommens von einem „umfassenden Informationsaustausch“ für Zwecke der Beteiligungsertragsbefreiung ausgegangen werden kann.

im Zeitpunkt des möglichen Amtshilfeersuchens nicht mehr besteht. Eine solche Konstellation ist freilich aus derzeitiger österreichischer Sicht nicht praktisch relevant, zumal das gekündigte DBA Argentinien (BGBl 1983/11, zur Kündigung siehe BGBl III 2008/80) ohnehin nur eine „kleine“ Auskunfts-klausel enthielt.

199 Art 26 Tz 10.3 OECD-MK, in deutscher Sprache abgedruckt bei *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup> (2008) Art 26.

200 Auch bei Vollstreckungsklauseln iSd Art 27 OECD-MA ist wohl unbestritten, dass auch vor dem Inkrafttreten einer Vollstreckungsklausel fällige Steueransprüche vollstreckt werden können; siehe nur *Engelschalk*, in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup> (2008) Art 27 Rz 33.

201 Die Protokollausgabe zu Art 25 und Art 28 DBA USA, BGBl III 1998/6, lautet: „Es gilt als vereinbart, daß der Amtshilfeartikel (Artikel 25) keine Besteuerungsrechte zuordnet; er beschränkt sich deshalb nicht auf Steuern, die nach dem im zweiten Satz des Artikels 28 Absatz 2 genannten Zeitpunkt erhoben werden, oder auf Informationen, die nach diesem Zeitpunkt entstehen.“

202 Siehe zu dieser Diskussion zB *Fraberger/Petritz/Eberl*, Bankgeheimnis neu – ungeklärte Fragen, RdW 2009, 883 (884 f) (Teil 1); *Jankoljirousek/Kofler*, Die Zukunft des österreichischen Bankgeheimnisses im internationalen Kontext, in *Dullinger/Kaindl* (Hrsg), Jahrbuch Bank- und Kapitalmarktrecht 2009 (2010) 42 (58 f); *Staringer*, Rechtsfragen zum neuen Bankgeheimnis, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 885 (893 f); *Putzer*, Das neue Bankgeheimnis (2010) 51 f; *Urtz*, Praxisfragen zum neuen Bankgeheimnis, SWI 2011, 144 (147 f).

203 Die Bestimmungen des TIEA mit Gibraltar, BGBl III 2010/35, finden nach seinem Art 11 „Anwendung auf Steuern für alle Steuerzeiträume, die nach dem 31. Dezember [2011] beginnen“. Nach den Materialien bedeutet dies, dass „[d]as Abkommen [...] nach dieser Bestimmung nur auf künftige Zeiträume anzuwenden“ ist (siehe ErlRV 450 BgNR XXIV. GP, 3). Siehe aber im Hinblick auf die AmtshilfeRL bereits oben Kapitel 3.2.a).

204 Die Bestimmungen des TIEA mit Monaco, BGBl III 2010/54, finden nach seinem Art 11 „Anwendung auf Steuern für alle Steuerzeiträume, die nach dem 31. Dezember [2011] beginnen“. Nach den Materialien bedeutet dies, dass „[d]as Abkommen [...] nach dieser Bestimmung nur auf künftige Zeiträume anzuwenden“ ist (siehe ErlRV 454 BgNR XXIV. GP, 3).

205 Die Bestimmungen des DBA Serbien, BGBl III 2011/8, finden nach Art 29 des Abkommens „Anwendung auf Steuern vom Einkommen und auf Steuern vom Vermögen des Steuerjahres, das am oder nach dem 1. Jänner [2011] beginnt“.

206 Das TIEA mit Andorra, BGBl III 2010/129, findet nach seinem Art 11 „für Steuerzeiträume Anwendung, die am oder nach dem 1. Jänner [2011] beginnen, oder sofern kein Steuerzeitraum besteht, für alle Abgaben, die am oder nach diesem Datum entstehen“. Nach den Materialien bedeutet dies, dass „[d]as Abkommen [...] nach dieser Bestimmung nur auf künftige Zeiträume anzuwenden“ ist (siehe ErlRV 451 BgNR XXIV. GP, 3).

207 Die Bestimmungen des DBA Bahrain, BGBl III 2011/14, finden nach Art 27 des Abkommens „für alle Steuerjahre Anwendung, die nach dem 31. Dezember [2011] beginnen“.

208 Die Bestimmungen des DBA Hongkong, BGBl III 2011/9, finden nach Art 27 des Abkommens in Bezug auf österreichische Steuern, für alle Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Jänner des [2012] beginnen“, Anwendung.

209 Die Bestimmungen zur Erweiterung des Informationsaustausches durch das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz, BGBl III 2011/27, finden nach dessen Art IV „für Veranlagungsjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar [2012] beginnen“.

210 So sollte durch die Inkrafttretensbestimmung des Protokolls mit der Schweiz ausweislich der Materialien festgesetzt werden, „dass Bankauskünfte erst für Veranlagungsjahre, die nach dem 1. Jänner [2012] beginnen, [...] ausgetauscht werden können“ (siehe ErlRV 452 BgNR XXIV. GP, 2).

c) **Sonderfall: Nichterfüllen der Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs aufgrund der Haltedauer vor und nach dem AbgÄG 2011**

Nach dem gesetzlichen Konzept bleibt es sohin auch nach dem AbgÄG 2011 aufgrund der **kumulativen Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs** des § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG – Mindestbeteiligungshöhe und Mindestbeteiligungsdauer – dabei, dass auch bei zumindest 10%igen Beteiligungen an EWR- oder Drittstaatsgesellschaften die bedingte Befreiung nach § 10 Abs 1 Z 6 KStG samt dem „strengen“ Besteuerungsvorbehalt des § 10 Abs 5 KStG greift, wenn die **einjährige Haltedauer** des § 10 Abs 2 KStG nicht erfüllt ist. Ungeachtet der vom EuGH judizierten Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode wirft sich daher die Frage auf, ob bei zumindest 10%igen Beteiligungen die in § 10 Abs 1 Z 6 KStG statuierte Amtshilfenvoraussetzung für die **Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung** unionsrechtskonform ist bzw war, zumal eine derartige Voraussetzung für das internationale Schachtelprivileg nicht besteht.<sup>211</sup> Hier kann folgendermaßen differenziert werden:

- Im Hinblick auf den **EWR-Raum** bestünde jedenfalls auch bei Beteiligungen von zumindest 10% ein grundfreiheitsrechtlicher Schutz, entweder nach der Kapitalverkehrsfreiheit bzw bei „Kontrollbeteiligungen“ von mehr als ca 25% nach der EWR-Niederlassungsfreiheit gem Art 31 EWR-Abkommen. Besteht nun zwar eine Beteiligung von 10% oder mehr, fehlt es aber – wie im Verhältnis zu Liechtenstein und Island – an einer umfassenden Amtshilfe, würde weder nach dem BBG 2009 noch nach dem AbgÄG 2011 eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gewährt. Wenngleich es der EuGH in *Haribo und Salinen* für zulässig hielt, die Voraussetzung der Amtshilfe an die Höhe der Beteiligung iS der 10%-Grenze des § 10 KStG zu knüpfen,<sup>212</sup> ist damit noch nicht gesagt, ob auch das Unter- oder Überschreiten der Haltedauer ein gleichermaßen gültiges Differenzierungskriterium für die Zulässigkeit der

Amtshilfenvoraussetzung sein kann. Das Schrifttum spricht sich daher unter Rückgriff auf die Vorjudikatur des EuGH<sup>213</sup> aus unionsrechtlicher Perspektive dafür aus, bei zumindest 10%igen Beteiligungen an EWR-Gesellschaften **unabhängig von einer Amtshilfenvoraussetzung** und analog zu § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG eine Entlastung zu gewähren.<sup>214</sup> Diese Sichtweise entspricht wohl auch dem von GA *Kokott*<sup>215</sup> präferierten Ansatz.

- Anders stellt sich die Situation allerdings im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV im Hinblick auf **Drittstaaten** dar: Besteht nämlich faktisch eine Kontrollbeteiligung (ab ca 25%),<sup>216</sup> greift der Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund der tatbestandlichen Konkurrenz mit der binnenmarktorientierten Niederlassungsfreiheit offenbar von vornherein nicht ein.<sup>217</sup> Aber auch unter dieser Schwelle enthält der AEUV eine Schranke. Liegt nämlich die Beteiligung über ca 10% und stellt solcherart idR eine Direktinvestition dar,<sup>218</sup> darf nach der **Bestandsschutzklausel des Art 64 AEUV** eine beschränkende Regelung im Verhältnis zu Drittstaaten weiterhin angewendet werden, sofern sie bereits am 31. 12. 1993 bestanden hat.<sup>219</sup> Geht man hier davon aus, dass eine zumindest 10%ige Beteiligung eine „Direktinvestition“ iSd Art 64 AEUV darstellt, wäre im Hinblick auf diese Bestandsschutzklausel weiters zu fragen, ob das Anknüpfen der Nichtentlastung von zumindest 10%igen Beteiligungen<sup>220</sup> an eine Haltedauer bereits am 31. 12. 1993 im österreichischen Recht verankert war, die Beschränkung also eine geschützte „Altbeschränkung“ darstellt. Dies ist freilich angesichts der **Rechtsentwicklung im Hinblick auf die Haltedauer** zu bezweifeln.<sup>221</sup> Folgt man damit den soeben zum EWR-Raum angestellten Überlegungen, könnte man solcherart auch im Hinblick auf Drittstaatsdividenden zu dem Ergebnis kommen, dass bei zumindest 10%igen Beteiligungen bis zur niederlassungsbegründenden Kontrollschwelle (ca 25%) ebenso wie im EWR-Raum eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung **unabhängig vom Bestehen einer Amtshilfe** erfolgen müsste.

211 Siehe zu dieser Fragestellung vor allem *Kühbacher*, SWI 2011, 121 ff.

212 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nny) – Tz 71, wonach diese Rechtfertigungsüberlegung auch nicht dadurch in Frage gestellt werde, „dass ein Mitgliedstaat ein solches Erfordernis für die Befreiung von Dividenden aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft nicht vorsieht“.

213 EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Slg 2009, I-4873, *Kommission/Niederlande*.

214 Siehe *Kühbacher*, SWI 2011, 121 f, („Befreiung“).

215 Schlussanträge GA *Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nny) – Tz 99 ff und Tz 130 f.

216 Insofern aA *Kühbacher*, SWI 2011, 121 ff, der die Grenze zur niederlassungsbegründenden Kontrollbeteiligung offenbar schon bei 10% ziehen will.

217 *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Einl Rz 12 mwN.

218 Siehe UFS Wien 14. 12. 2007, RV/0303-W/03; EAS 2880 = SWI 2007, 442.

219 Ausführlich zu dieser Bestimmung *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen, 953 ff.

220 Der Bestandsschutz des Art 64 AEUV dürfte unstrittig für das Kriterium der Mindestbeteiligungshöhe (25% bis zum BBG 2003, seither 10%) eröffnet sein; siehe *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 141.

221 *Kofler/Toifl*, ET 2005, 241.

## Zusammenfassung

1. Aus unionsrechtlicher Sicht stellen nach Ansicht des EuGH in *Haribo und Salinen* die **Befreiungsmethode und die indirekte Anrechnungsmethode gleichwertige Methoden** zur (grundfreiheitsrechtlich gebotenen) Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Portfoliodividenden dar, selbst wenn im Rahmen der Anrechnungsmethode **Schwierigkeiten bei der Nachweiserbringung** bestehen.
2. Wenngleich der EuGH in *Haribo und Salinen* dazu keine Aussage getroffen hat, ist die Gleichwertigkeit von Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode im Einzelfall nur dann gegeben, wenn eine **effektive Belastungsgleichheit** bei kombinierter Betrachtung von Mutter- und Tochtergesellschaft besteht.
3. Der EuGH hat in *Haribo und Salinen* bestätigt, dass im Rahmen der Anrechnungsmethode unionsrechtlich ein **Anrechnungsvortrag für die ausländische Körperschaftsteuer** gewährt werden muss, um in Verlustsituationen der Muttergesellschaft eine diskriminierende (zeitverschobene) wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden; die Gewährung eines **Anrechnungsvortrags für ausländische Quellensteuern** ist hingegen nicht geboten.
  - a. Für Zeiträume **ab 2011** soll nach dem Entwurf des **AbgÄG 2011** in § 10 Abs 6 KStG der gebotene Anrechnungsvortrag gesetzlich verankert werden, sodass der nicht anrechenbare Teil der ausländischen Körperschaftsteuer zeitlich unbefristet auf die Steuerschuld in Folgejahren – nicht aber auf die Mindestkörperschaftsteuer – auf Antrag angerechnet werden kann.
  - b. Auch für **davor liegende Zeiträume** steht auf Grund der – auch vom Gesetzgeber zugestanden – unionsrechtlichen Rechtslage eine Vortragsmöglichkeit unmittelbar auf Basis des Unionsrechts zu.
4. Im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fordert das Urteil des EuGH in *Haribo und Salinen* auch eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Hinblick auf **Portfoliodividenden aus unter 10%igen Beteiligungen an EWR- und Drittstaatsgesellschaften**. Diese Entlastung darf zwar vom Bestehen einer umfassenden **Amtshilfe**, nicht jedoch zusätzlich von einer **Vollstreckungshilfe** abhängig gemacht werden.
  - a. Für Zeiträume **ab 2011** soll nach dem Entwurf des **AbgÄG 2011** die bedingte Befreiung nach § 10 Abs 1 Z 6 KStG **räumlich auf Drittstaaten** ausgedehnt und zugleich auf das Erfordernis einer **Vollstreckungshilfe** verzichtet werden.
  - b. Auch für **davor liegende Zeiträume** ist uE auf Grund der unionsrechtlichen Verdrängungswirkung für Drittstaatsportfoliodividenden jedenfalls bei Bestehen einer umfassenden Amtshilfe die **bedingte Befreiung** analog zu § 10 Abs 1 Z 5, 6 KStG zu gewähren.
  - c. Darüber hinaus scheint bei Beteiligungen an EWR- oder Drittstaatsgesellschaften auch ohne das Bestehen einer umfassenden Amtshilfe eine Entlastung analog zu § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG geboten, wenn eine Beteiligung von zumindest 10% besteht und lediglich die **Mindesthaltedauervoraussetzung** des internationalen Schachtelprivilegs nicht erfüllt ist.
5. Die Wirkungen der durch den Entwurf des AbgÄG 2011 geplanten Änderungen würden über § 13 Abs 2 KStG auch für **Privatstiftungen**, über § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG für die **Betriebsstättenbesteuerung** von beschränkt steuerpflichtigen EU-Gesellschaften und über § 21 Abs 2 Z 1 KStG für **inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften** gelten.

## Anhang: Amtshilfeklauseln in den österreichischen DBA und TIEA mit EWR- und Drittstaaten zum 30. April 2011

DBA	BGBI	„Große“ Auskunfts-klausel	„Kleine“ Auskunfts-klausel	Anwendbar seit	
1	Ägypten	BGBI 1963/293	(✓) <sup>7</sup>	—	1961
2	Albanien	BGBI III 2008/107	✓	—	2009
3	Algerien	BGBI III 2006/176	✓	—	2006
4	Andorra (TIEA)	BGBI III 2010/129	✓	—	2011 <sup>1</sup>
5	Armenien	BGBI III 2004/29	✓	—	2005
6	Aserbaidshjan	BGBI III 2001/176	—	✓	2002
7	Australien	BGBI 1980/480	✓	—	1989
8	Bahrain	BGBI III 2011/14	✓	—	2011 <sup>1</sup>
9	Barbados	BGBI III 2007/40	✓	—	2008
10	Belize	BGBI III 2003/132	✓	—	2004
11	Brasilien	BGBI 1976/431	✓	—	1977
12	China	BGBI 1992/679	—	✓	1993
13	Georgien	BGBI III 2006/60	✓	—	2007
14	Gibraltar (TIEA) <sup>4</sup>	BGBI III 2010/35	✓	—	2011 <sup>1</sup>
15	Hongkong	BGBI III 2011/9	✓	—	2012 <sup>1</sup>
16	Indien	BGBI III 2001/231	—	✓	2002
17	Indonesien	BGBI 1988/454	(✓) <sup>7</sup>	—	1989
18	Iran	BGBI III 2004/81	—	✓	2005
19	Israel	BGBI 1971/85 idF BGBI III 2008/31	✓	—	1968
20	Japan	BGBI 1963/127	(✓) <sup>7</sup>	—	1964
21	Kanada	BGBI 1981/77 idF III 2001/2	✓	—	1981
22	Kasachstan	BGBI III 2006/69	—	✓	2007
23	Kirgisistan	BGBI III 2003/89	—	✓	2004
24	Korea	BGBI 1987/486 idF BGBI III 2002/68	—	✓	1988
25	Kroatien	BGBI III 2001/119	— <sup>5</sup>	— <sup>6</sup>	2002
26	Kuba	BGBI III 2006/149	—	✓	2007
27	Kuwait	BGBI III 2004/30	—	✓	2005
28	Liechtenstein	BGBI 1971/24	—	— <sup>6</sup>	1969
29	Malaysia	BGBI 1990/664	—	✓	1987
30	Marokko	BGBI III 2006/168	✓	—	2007
31	Mazedonien	BGBI III 2008/9	✓	—	2008
32	Mexiko	BGBI 2004/142 idF III 2010/45	✓	—	2006 <sup>2</sup>
33	Moldau	BGBI III 2004/160	—	✓	2006
34	Monaco (TIEA)	BGBI III 2010/54	✓	—	2011 <sup>1</sup>
35	Mongolei	BGBI III 2004/92	—	✓	2005
36	Nepal	BGBI III 2002/26	— <sup>5</sup>	✓	2003
37	Neuseeland	BGBI III 2007/127	✓	—	2008
38	Norwegen	BGBI III 1997/1 idF III 2006/181	✓	—	1997
39	Pakistan	BGBI 1971/297	(✓) <sup>7</sup>	—	1968
		BGBI III 2007/49	—	✓	2008
40	Philippinen	BGBI 1982/107	✓	—	1983
41	Russland	BGBI III 2003/10	—	✓	2003
42	San Marino	BGBI III 2005/208 idF III 2010/38	✓	—	2006 <sup>2</sup>
43	Saudi Arabien	BGBI III 2007/62	✓	—	2008
44	Schweiz	BGBI 1975/64 idF III 2011/27	✓	—	2012 <sup>3</sup>
45	Serbien	BGBI III 2011/8	✓	—	2011 <sup>1</sup>
46	Singapur	BGBI III 2002/248 idF III 2010/39	✓	—	2003 <sup>2</sup>
47	Südafrika	BGBI III 1997/40	—	✓	1997
48	Tadschikistan	BGBI III 1998/4 iVm 1982/411 (UdSSR)	—	✓	1991
49	Thailand	BGBI 1986/263	✓	—	1987
50	Tunesien	BGBI 1978/516	—	✓	1979
		BGBI 1973/595	✓	—	1974
51	Türkei	BGBI III 2009/96	✓	—	2010
52	Turkmenistan	BGBI 1982/411 (UdSSR)	—	✓	1991
53	Ukraine	BGBI III 1999/113	—	✓	2000
54	USA	BGBI III 1998/6	✓	—	1999
55	Usbekistan	BGBI III 2001/150	—	✓	2002
56	VAE	BGBI III 2004/88	—	✓	2005
57	Venezuela	BGBI III 2007/33	✓	—	2008
58	Vietnam	BGBI III 2009/135	✓	—	2011
59	Weißrussland	BGBI III 2002/69	—	✓	2003

<sup>1</sup> Zugleich Implementation des OECD-Transparenzstandards im Hinblick auf Bankauskünfte. — <sup>2</sup> „Große“ Auskunfts-klausel bereits in der Stammfassung, ab 2011 zudem Implementation des OECD-Transparenzstandards im Hinblick auf Bankauskünfte. — <sup>3</sup> Implementation der „großen“ Auskunfts-klausel und zugleich des OECD-Transparenzstandards im Hinblick auf Bankauskünfte durch BGBI III 2011/27. — <sup>4</sup> Gibraltar ist grundsätzlich als britische Kronkolonie vom Unionsrecht (und der AmtshilfeRL) erfasst (siehe Kapitel 3.2.a)), wird hier aber dennoch aus Übersichtsgründen angeführt. — <sup>5</sup> Im Verhältnis zu Kroatien und Nepal besteht ein „großer“ Auskunftsverkehr nur vorbehaltlich eines – in beiden Fällen bisher nicht abgeschlossenen – Verwaltungsabkommens (Art 26 Abs 3 DBA Kroatien; Art 25 Abs 3 DBA Nepal). — <sup>6</sup> (Kleine) Amtshilfe nur im Rahmen des Verständigungsverfahrens. — <sup>7</sup> Siehe zu den Besonderheiten der (eingeschränkten) Informationsaustauschbestimmungen in den Abkommen mit Ägypten, Indonesien, Japan und Pakistan oben Kapitel 3.2.a).